

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU
Laskentatoimen laitos



LASKENTATOIMEN ROOLI ERI ORGANISAATIOTYYPEISSÄ
Vertaileva case-tutkimus

HELSINGIN
KAUPPAKORKEAKOULUN
KIRJASTO

8896

Laskentatoimi
Pro Gradu -tutkielma
Harri Karumo
Kevät 2003

Laskentatoimen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 11 / 3 2003 hyväksytty

arvosanalla erinomaisen 90 pistettä

KTT Kalervo Viitanen KTT Juhani Vainio

LASKENTATOIMEN ROOLI ERI ORGANISAATIOTYYPEISSÄ Vertaileva case -tutkimus

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää minkälainen rooli organisaatiotyyppillä on johdon laskentatoimessa esiintyviin rooleihin ja miten johdon laskentatoimen roolit vaihtelevat eri organisaatiotyyppien välillä.

Lähdeaineisto

Tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen muodostamisessa käytettiin sekä suomalaista että kansainvälistä lähdekirjallisuutta. Lähdekirjallisuus keskittyi johdon laskentatoimen rooleihin sekä niihin viime aikoina kohdistuneisiin muutospaineisiin, eri organisaatiotyyppien ja tekijöihin, jotka saattaisivat auttaa selittämään tutkimuksessa esiintyviä rooleja. Empiriaosuudessa aineistoa kerättiin haastattelemalla kohdeyritysten johdon laskentatoimen suorittajia sekä heidän esimiehiään ja ns. sisäisiä asiakkaita.

Aineiston käsittely

Teoriakappaleissa aineiston perusteella muodostettiin käsitys johdon laskentatoimen nykyisistä rooleista eri metaforien avulla sekä eri organisaatiotyyppien erityispiirteistä. Empiriakappaleessa haastattelujen perusteella muodostettiin organisaatiotyypeittäin käsitys johdon laskentatoimen eri metaforien esiintymisistä sekä esiintymien intensiteeteistä.

Tulokset

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että organisaatiotyyppillä on hyvin suuri merkitys yrityksen johdon laskentatoimen suorittajien rooleihin. Merkittävimpiä eroja olivat toiminnan aktiivisuus, roolien monitahoisuus ja suorittajien asema organisaatiossa.

Avainsanat

Johdon laskentatoimen rooli, controller, organisaatiotyyppi, vertaileva case -tutkimus

SISÄLLYS

1. JOHDANTO	3
1.1 TUTKIMUSALUEEN ESITTELY.....	3
1.2 TUTKIMUKSEN TAVOITE, MÄÄRITTELY JA RAJAUKSET	4
1.3 TUTKIMUKSEN KULKU	5
2. JOHDON LASKENTATOIMEN ROOLI.....	6
2.1 JOHDON LASKENTATOIMEN YLEISPIIRTEET.....	6
2.2 JOHDON LASKENTATOIMEN KÄYTTÖ PALVELUALOILLA.....	8
2.3 JOHDON LASKENTATOIMEN MUUTTUVA ROOLI.....	9
2.4 CONTROLLERIEN ROOLIN METAFORAT	11
2.4.1 Informaatio- ja valvontaroolit	13
2.4.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit	17
2.4.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit	19
3. ORGANISAATIOTYPOLOGIA.....	20
3.1 MINTZBERGIN ORGANISAATIOTYPOLOGIA.....	21
3.1.1 Typologian jaottelu-ulottuvuudet	21
3.1.2 Organisaatiotyytit.....	26
3.2 KONTINGENSSITEORIA.....	33
3.3 HILJAINEN TIETO – TACIT KNOWLEDGE	34
4. TUTKIMUSMETODIT JA –AINEISTO.....	35
4.1 TUTKIMUSMETODI	35
4.2 CASE - TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	37
5. YRITYSTEN ANALYSOINTI.....	39
5.1 SOL PALVELUT OY	40
5.1.1 SOL Palvelut Oy yrityksenä.....	40
5.1.2 SOL Palvelut Oy koneisto-organisaationa	42
5.1.3 SOL Palvelut Oy:n johdon laskentatoimi	45
5.2 MEHILÄINEN OY	57
5.2.1 Mehiläinen Oy yrityksenä	57
5.2.2 Mehiläinen Oy asiantuntijaorganisaationa	60
5.2.3 Mehiläinen Oy:n johdon laskentatoimi	62
5.3 ACCENTURE OY	74
5.3.1 Accenture Oy yrityksenä	74
5.3.2 Accenture Oy ad hoc -organisaationa.....	78
5.3.3 Accenture Oy:n johdon laskentatoimi.....	80
6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	91
6.1 ROOLIEN KESKINÄISET SUHTEET YRITYKSISSÄ.....	91
6.2 CASE -TULOSTEN VERTAILU ROOLEITTAIN.....	93
6.3 YHTEENVETOMATRIISI	98
6.4 JOHTOPÄÄTÖKSET	99
6.5 MAHDOLLISIA AIHEITA JATKOTUTKIMUKSELLE.....	106
LÄHTEET	108

1. Johdanto

1.1 Tutkimusalueen esittely

Viime vuosina on tutkittu paljon johdon laskentatoimen, erityisesti controllerien roolia. Varsinkin Suomessa 1990-luvun puolivälin jälkeen johdon laskentatoimen rooli on saanut paljon huomiota useissa eri tutkimuksissa (mm. Granlund & Lukka 1997, 1998; Järvenpää 1998, 2001 ja Partanen 1997, 2001). Näissä tutkimuksissa on erityisesti korostunut johdon laskentatoimen roolin muutos. Yleisimpiä tutkimusnäkökulmia ovat olleet muutosta aiheuttavat tekijät, muutoksen suunta ja kehityksen eri vaiheet. Monet tutkimukset osoittavat kuinka johdon laskentatoimi on kehitymässä pois vahtikoiran roolista enemmän businessorientoituneempaan ja ns. asiakaslähtöisempään suuntaan (Granlund & Lukka 1997, 246). Kehitystä on kuvattu myös luonnollisella jatkumolla (Järvenpää 2001, 436) passiivisesta roolista aktiivisempaan rooliin ja jopa proaktiivisuuteen asti.

Vaikka aihe onkin saanut laajaa huomiota erityisesti Suomessa, ei tutkimuksissa ole hahmotettu, minkälaisia erityispiirteitä tämä roolien kehitys saa aikaan erityyppisissä organisaatioissa. Tutkimuksissa on hyvin pitkälle oletettu kehityksen tapahtuvan ja etenevän samalla tavalla kaikissa eri tyypeissä. Koska monet tutkimuksissa esiintyvät roolijaottelut on rakennettu kehityksen pohjalta, on roolin muutoksen vaiheisiin perustuvalle jaottelulle löydettävä vaihtoehtoinen jaottelu, jossa kehityksellä ei ole niin suurta merkitystä. Vesa Partanen (2001) on väitöskirjassaan muodostanut erinomaisen roolijaottelun, joka ei ole ristiriidassa muiden aikaisempien tutkimusten kanssa, vaan tarjoaa hyvän mahdollisuuden tarkastella controllerien rooleissa ilmeneviä vivahteita eri organisaatiotyypeissä.

1.2 Tutkimuksen tavoite, määrittely ja rajaukset

Tässä vertaileva case -tutkimuksessa kartoitetaan eri organisaatiotyypeissä ilmeneviä johdon laskentatoimen rooleja. Tutkimuksessa selvitetään myös organisaatioiden välillä ilmeneviä eroavaisuuksia. Tutkimusongelma voitaisiin siten siis kiteyttää seuraavasti:

Minkälainen merkitys organisaatiotyyppillä on johdon laskentatoimen rooleihin?

Tutkimuksessa keskitytään erityisesti juuri johdon laskentatoimea suorittavien ei-johtajatasen henkilöiden rooliin. Useimmiten näihin henkilöihin viitataan nimikkeellä controller, jota käytetään myös tässä tutkimuksessa. Koska controller nimikkeelle on myös korvaavia titteleitä ja heille tyypillistä työtä saattavat suorittaa myös muilla nimikkeillä toimivat johdon laskentatoimen henkilöt, ei tässä tutkimuksessa ole rajoitettu käsittelemään vain controller -nimikkeillä toimivia henkilöitä, vaan laajemmin kaikkia henkilöitä, joiden työnkuvaus vastaa yleistä käsitystä johdon laskentatoimen suorittajien työstä. Teoriaosuudessa käytetään Partasen (2001) metaforien yhteydessä controller -nimikettä viitaten sillä johdon laskentatoimen suorittajiin. Vastaavasti, jotta tarkasteltavissa yrityksissä vallinnut tunnelma saataisiin mahdollisimman hyvin taltioitua, viitataan empiriakappaleessa johdon laskentatoimeen myös termillä sisäinen laskentatoimi.

Organisaatiotypologiana käytetään Henry Mintzbergin (1979) kehittämää typologiaa. Tätä kyseistä typologiaa on laajasti käytetty ja se on saanut suurta hyväksyntää ja arvostusta jo useamman vuosikymmenen ajan. Typologian perusteella on valittu kolme organisaatiotyyppiä, joiden avulla

tässä tutkimuksessa on valittu kolme yritystä tarkasteltavaksi. Jotta tutkittaviksi organisaatioiksi on saatu mahdollisimman homogeeniset yritykset, on niiksi valittu kolme Suomessa toimivaa keskisuurta palvelualan yritystä. Tutkimus on suoritettu vertaileva case –menetelmällä.

Tässä tutkimuksessa ei tutkita johdon laskentatoimen roolin muutosta eikä eri tekijöiden vaikutusta tähän muutokseen. Tutkimuksessa ei myöskään jatkojalosteta Mintzbergin organisaatiotypologiaa, vaan organisaatiotypologia otetaan ikään kuin annettuna, kuitenkin ymmärtäen, että typologia on erittäin ideaalinen.

1.3 Tutkimuksen kulku

Luvussa 2 tarkastellaan lyhyesti mitä johdon laskentatoimella yleisesti tarkoitetaan, mikä sen tehtävä on ja erityisesti minkälaista sen käyttö on juuri palvelualan yrityksissä. Luvussa 2 kartoitetaan myös johdon laskentatoimen roolin muutoksen tuomia uusia haasteita ja odotuksia sekä tutustutaan tarkemmin Partasen (2001) muodostamiin controllerien roolien metaforiin ja niiden luonteisiin.

Luvussa 3 esitellään Mintzbergin organisaatiotypologiassa käytetyt organisaatiotyyppien jakoperusteet sekä myös kolme tässä tutkimuksessa käytettyä organisaatiotyyppiä. Luvussa 3 on esitelty myös kontingenssiteoria sekä ns. hiljainen tieto (tacit knowledge), joiden avulla voidaan mahdollisesti selittää eri yrityksissä toimivien controllerien erilaisia rooleja.

Luvussa 4 tarkastellaan tutkimusmetodiksi valittua vertaileva case -menetelmää sekä tutkimuksen empiriaosuuden toteutusta. **Luku 5** sisältää

varsinaisen empiriaosuuden. Luvussa esitellään case-yritykset ja kuvataan mahdollisimman elävästi ja objektiivisesti yritysten johdon laskentatoimen rooleja. Viimeinen luku, **luku 6**, sisältää tutkimuskohteiden vertailun ja itse tutkimusongelman kannalta hedelmällisimmän osion. Tutkimustulosten perusteella suoritettua vertailua lisäksi tässä luvussa esitellään myös yhteenveto tutkimustuloksista sekä johtopäätökset ja jatkotutkimusehdotuksia.

2. Johdon laskentatoimen rooli

2.1 Johdon laskentatoimen yleispiirteet

Johdon laskentatoimi on nimensä mukaisesti yritysjohton päätöksentekoa avustavaa laskentaa. Johdon laskentatoimea kutsutaan sen luonteen vuoksi myös operatiiviseksi tai sisäiseksi laskentatoimeksi. Hyvin kokonaisvaltaiset käsitykset, subjektiivinen luonne ja uudet näkökulmat tekevät johdon laskentatoimen selkeän rajauksen vaikeaksi ja sen määrittämisen hyvin monimutkaiseksi. Alla on listattu kolme oppikirjamaista määritelmää sen roolista organisaatiossa.

1) Operatiivisella laskentatoimella tarkoitetaan kaikkea sitä laskentatoimintaa, jonka tehtävänä on tuottaa yrityksen tai muun talousyksikön taloutta koskevaa arvo- ja määräluvuin ilmaistua informaatiota operatiivisen johdon käyttöön sekä siirtää sitä päätöksentekijöiden välillä. (Riistama & Jyrkkö 1991, 43)

2) Johdon laskentatoimen järjestelmän tulisi auttaa yrityksen johtoa seuraavissa asioissa:

1. allokoida kustannukset myytyjen suoritteiden ja mahdollisen varaston välillä sisäistä ja ulkoista tulosraportointia varten
2. tarjota tarpeellinen tieto, jotta johtajat voisivat tehdä parempia päätöksiä

3. tarjota tietoa suunnitteluun, kontrollointiin ja toiminnan kannattavuuden mittaamiseen (Drury 1996, 17).

3) Johdon laskentatoimi on prosessi, jossa tuotetaan taloudellista ja operatiivista informaatiota organisaation työntekijöille ja johtajille. Prosessin pitäisi olla lähtöisin organisaation sisällä vaikuttavien henkilöiden informaation tarpeista ja tulisi ohjata heidän toimintojaan ja investointipäätöksiä. (Atkinson et al. 1997, 3)

Näiden määritelmien perusteella voidaan tiivistettynä sanoa johdon laskentatoimen olevan prosessi, joka auttaa organisaation johtoa päätöksenteossa, suunnittelussa ja valvonnassa (Drury 1996, 17).

Johdon laskentatoimen merkittävyyteen ja laajuuteen organisaatiossa vaikuttaa moni tekijä. Johdon laskentatoimen monimuotoisuuteen kuten kaikkeen muuhunkin toiminnan laajuuteen ja määrään liittyviin asioihin voidaan yleistää periaate, jonka mukaan järjestelmästä tai informaatiosta aiheutuvien kustannusten tulee olla alhaisemmat kuin siitä saatavat hyödyt. Johdon laskentatoimesta saatavat hyödyt voivat vaihdella suurestikin eri toimialojen välillä.

Johdon laskentatoimen mittarit ovat perinteisesti olleet kustannuksiin ja tuottoihin keskittyneitä rahamääräisiä mittareita. Tällaiset rahamääräiset mittarit eivät aina anna riittävän hyvää kokonaiskuvaa. Sen vuoksi johdon laskentatoimea on viime aikoina laajennettu koskemaan entistä enemmän myös strategisia, ei-rahapohjaisia ja toiminnollisia tekijöitä kuten laatu, tuotanto- tai palveluprosessin läpimenoajat ja asiakastyytyväisyys. (Drury 1996, 512)

Druryn määritelmän mukaan johdon laskentatoimen tehtävät organisaatiossa voidaan jakaa kolmeen osaan: päätöksenteko, suunnittelu ja valvominen. Koska monilla näistä tarkoituksista pyritään ohjaamaan

ihmisiä, koetaan nämä roolit usein hyvinkin erilailla organisaatiosta riippuen. Taloushallinnon suorittaessaan johdon laskentatoimea voi sen todellinen, organisaation eri osien käsittämä, rooli vaihdella hyvinkin voimakkaasti.

2.2 Johdon laskentatoimen käyttö palvelualoilla

Tutkimuksen case -yritykset on tarkoituksella valittu palvelualalla toimivien yritysten joukosta. Tämän vuoksi on tärkeä huomioida johdon laskentatoimen palvelualan yrityksissä esiintyvät erityispiirteet.

Palvelualalla toimivien yritysten johtajien keskuudessa johdon laskentatoimen käyttö on aina ollut vähäisempää kuin tuotantoyrityksissä (Atkinson et al. 1997, 16). Atkinsonin ym. mukaan tämä johtuu palvelualan tarjoamien suoritteiden erilaisuudesta. Palveluyrityksessä tuotetut suoritteet, toisin kuin tuotantoyrityksen, eivät koostu selvästi mitattavista kokonaisuuksista. Palvelualalle ominaisia johdon laskentatoimen suorittamista vaikeuttavia seikkoja ovat suoritteiden varastoinnin mahdottomuus, tuotekulujen vähäisyys tai olemattomuus, suoritteen mittaaminen ja vähäiset kohdistettavat suorat kustannukset (Deardon 1988, 552).

Palvelualalla suoritteiden tuottamiseksi käytetään useampia prosesseja kuin tuotantoa suorittavissa yrityksissä (Deardon 1988, 550). Monimutkaisempi ja usein myös epäsäännöllisempi toiminta ovat merkittäviä tekijöitä selittämään miksi johdon laskentatoimi on palveluyrityksissä saanut hyvin erilaisia toimintamalleja.

Tyypillisimmillään palvelualojen yritykset käyttävät taloudellista informaatiota lähinnä vain budjetointiin ja eri osastojen kustannusten kontrollointiin. Vaikka palvelualoilla toimivat yritykset ovat harvoin yhtä monimuotoisia ja komplekseja kuin tuotantoyritykset, eivät palvelualojen yritysten johtajat aina ole tietoisia tiettyjen palvelujen kustannuksista eikä asiakaskohtaisista kustannuksista. Palvelualoilla tärkeimmät tekijät ovat oikea ajoitus ja palvelun laatu. (Atkinson et al. 1997, 16)

2.3 Johdon laskentatoimen muuttuva rooli

Johdon laskentatoimen roolia ja varsinkin sen muutosta strategisen johtamisen suuntaan on viime vuosina tutkittu runsaasti. Johdon laskentatoimi on viime vuosina saanut lukuisia uusia rooleja kolmen eri ulottuvuuden takia (Järvenpää 2001, 433). Nämä kolme ulottuvuutta ovat johdon laskentatoimessa käyttöönotetut innovatiiviset työvälineet, kuten Balanced scorecard (Kaplan & Norton 1996), ABC-laskelmat, elinkaarikustannuslaskenta ja tavoitekustannuslaskenta (Shields & Young 1992; Bromwich & Bhimani 1994), teknologian kehittymisen myötä tehostuneet informaatiojärjestelmät (KPMG 1995) ja johdon laskentatoimen henkilöstön oma halu muuttaa rooliaan (Kaplan 1995, 9; Granlund & Lukka 1997, 195; Lukka 1998, 230).

Muutosten vuoksi johdon laskentatoimen haasteena on oppia toimimaan uudella tavalla: voimakkaammassa yhteistyössä organisaation eri funktioiden edustajien kanssa (Cooper 1996; Granlund & Lukka 1998, 239). Partasen mukaan laskentahenkilöstön rooli on muuttumassa yhä enemmän myös liiketoiminnallisiin päätöksiin osallistumisen suuntaan (2001, 14). Tehtäväkuvan laajentamiseen liittyy luonnollisesti uusien

valmiuksien ja tehtävien omaksumista (Granlund & Lukka 1997, 197; Järvenpää 1998, 283). Vaikka Suomessa controller -nimikkeellä johdon laskentatoimea suorittava henkilö olisikin vastuussa koko yrityksen johdon laskentatoimesta, ei häntä silti lueta yrityksen johtoryhmään kuuluvaksi (Granlund & Lukka 1997, 246).

Tämä liiketoiminnallisempi rooli ilmenee controllerien lisääntyneessä tuotanto-, tuote- ja asiakastuntemuksessa (Granlund & Lukka 1997, 246). Myös entistä parempi ymmärrys ja kokonaiskuva yrityksen strategiasta sekä eri toimintavaihtoehtojen strategisista ja operatiivisista vaikutuksista ollaan yhä paremmin tietoisia (Partanen 2001, 14; Granlund & Lukka 1997, 232). Liiketoiminnallisen osaamisen lisäksi johdon laskentatoimen roolin muuttumisessa korostuvat erityisesti kommunikaatio- ja neuvottelutaidot. Koska pelkkä informaation tuottaminen ei enää riitä, johdon laskentatoimi ja erityisesti controllerit osallistuvat tiedon analysointiin ja varmistavat sen, että informaation käyttäjät myös ymmärtävät vastaanottamansa informaation. (Partanen 2001, 15; Granlund & Lukka 1997, 237)

Ad hoc -tyyppisen raportoinnin lisäksi tärkeäksi tehtäväksi on muodostunut perusteltujen mielipiteiden esittäminen päivittäisessä kanssakäymisessä taloudellisesta näkökulmasta (Järvenpää 1998, 284). Tehtäväkentän laajentuminen on merkinnyt taloushallinnon työmäärän kasvua, sillä perusraportointia ei Partasen (2001, 14) mukaan ainakaan vielä ole saatu merkittävästi vähennettyä. Järvenpään (1998) tutkimuksen mukaan myös controllerien johtamisvalmiuksien merkitys on korostunut muutoksen myötä.

Kansainvälisessä kirjallisuudessa on yhä enenevässä määrin huomioitu organisaatioiden, toimialojen ja yhteiskuntien välisiä eroja johdon

laskentatoimessa (Whitley 1999, 507). Kansainvälisesti organisaatorakenteella on todettu olevan vaikutusta johdon laskentatoimen rooliin (mm. Powell & DiMaggio 1991). Suomalaisissa tutkimuksissa (mm. Partanen 1997, 2001; Granlund & Lukka 1997, 1998 ym.) näitä organisaatioiden välisiä eroja ei ainakaan vielä ole enempää tutkittu. Koska eri kansallisuuksien välillä on todettu olevan merkittäviäkin eroja johdon laskentatoimessa (mm. Löning 1996; Ahrens 1996a, 1996b), ei kansainvälisiä tutkimustuloksia voida heijastaa suoraan suomalaisiin ympäristöihin. Kontingenssiteorian (Burns & Stalker 1961) perusteella voidaan kuitenkin olettaa ainakin kehittymisen muotojen ja voimakkuuden olevan riippuvaisia organisaatiotyypistä ja toimialasta.

2.4 Controllerien roolin metaforat

Johdon laskentatoimen suorittajille, kuten controllereille on vuosikymmenien ajan annettu lukuisia virallisia ja epävirallisia nimikkeitä, kuten, "bean counter" (Granlund & Lukka 1997, 240), "business analyst", "watchdog" (mt. 238), "number cruncher" (Järvenpää 2001, 433) ja "scorekeeper" (Kaplan 1995, 7). Nämä nimikkeet kuvaavat hyvin pitkälti heidän roolejaan organisaatioissaan. Vaikka käytössä olevien nimikkeiden kirjo on hyvin monipuolinen, ei niissä ole yleisesti tunnistettua selvää ja kattavaa jaottelua.

Johdon laskentatoimen rooli on saanut huomiota myös aikaisemmin. Simon et al. (1954) muodostivat klassisessa tutkimuksessaan johdon laskentatoimelle kolme eri roolia: tuloksen seuranta, huomion ohjaaminen ja ongelman ratkaisija. Hopper (1980) toi myöhemmin esille ristiriitaisuuden johdon laskentatoimessa tuloksen seuraajan ja sisäisen asiakaspalveluhenkilön roolien välillä. Myös Mouritsenin (1996) tutkimusta

rooleista voidaan pitää merkittävänä. Mouritsen ei tutkimuksessaan rajoittunut vain johdon laskentatoimeen, vaan kattoi kaikki laskentatoimen näkökulmat, jakamalla sen seuraavaan viiteen eri osaan: kirjanpito, konsultointi, pankkitoiminta, valvonta ja hallinto.

Granlund ja Lukka (1997, 246) ovat tutkimuksessaan tuoneet esille jaottelun, jossa johdon laskentatoimen suorittajan työnkuvauksen muutos esitetään jatkumon avulla. Jatkumossa controllerit, kehityksen myötä, siirtyvät historioitsijan roolista vahtikoiraksi, vahtikoirasta konsultiksi, konsultista neuvonantajan kautta johtoryhmän jäseneksi ja muutosagentiksi. Myös Friedman & Lyne (1997, 34), Kaplan (1995, 7) sekä monet muut ovat tuoneet esille roolin laajenemisen aikaisempaa aktiivisempaan suuntaan. Hopwood (1994, 299) on kärjistäen kuvannut tätä muutosta seuraavasti: "Aikaisemmista tylsistä ja vähäpätöisistä kirjureista onkin yhtäkkiä noussut ylväitä, yritteliäitä ja luovia johtajahahmoja." Useat tutkijat (Kaplan 1995, 13; Järvenpää 2001, 435) ovat todenneet, että johdon laskentatoimen henkilöiden rooli ei enää ole olla vain "bean counterin" kaltainen passiivinen suorittaja, vaan entistä aktiivisempi, jopa proaktiivinen muutosagentti. "Bean counterilla" tarkoitetaan johdon laskentatoimen henkilöä, jonka tehtävänä on ylläpitää hyvin passiivista, kirjallista rutiiniraportointia ilman, että hänen odotetaan osallistuvan sen analysointiin tai tulevaisuuteen tähtäävään toimintaan.

Koska ei voida olettaa, että tällainen aktiivisempaan ja vastuullisempaan rooliin kehittyminen tapahtuisi kaikissa suomalaisissa organisaatioissa, on Granlundin ja Lukan (1997) esittämälle kehitysjatkumolle löydettävä korvaava jaotteluperuste, jossa kuitenkin ei suljeta pois edellä mainittua kehittymisen mahdollisuutta. Toisaalta myös aivan viime vuosina on todettu, että tällaista Granlundin ja Lukan (1997, 246) esittämän jatkumon kaltaista roolin kehitystä ja "bean counter" -roolin poistumista ei

välttämättä olekaan tapahtunut, ei ainakaan niin merkittävässä määrin kuin oletettiin (Friedman & Lyne 2001, 423).

Partanen (2001) on tutkimuksensa haastattelumateriaalin perusteella muodostanut metaforia kuvaamaan controllerien rooleja suomalaisissa organisaatioissa. Partanen ei ole niinkään keskittynyt organisaatioiden välisiin eroihin, vaan enemmänkin roolien erilaisuuksiin ja niissä tapahtuvaan organisatoriseen oppimiseen. Partanen (2001, 133) on muodostanut 11 metaforaa, jotka kuvaavat eri roolien luonteita ja ominaispiirteitä. Partanen tutkimuksessa nämä 11 controllerien toimintaa kuvaavaa metaforaa nousivat esille siinä määrin, että controllerien roolia päädyttiin tarkastelemaan juuri näiden metaforien valossa. Nämä metaforat on luokiteltu kolmeen ryhmään: Informaatio- ja valvontaroolit, vuorovaikutus- ja johtamisroolit sekä tulevaisuusorientoituneet roolit. Seuraavissa alakappaleissa kuvataan tarkemmin näiden 11 metaforan luokittelua sekä itse metaforia.

2.4.1 Informaatio- ja valvontaroolit

Näillä rooleilla viitataan controllerien informaatiota tuottaviin ja sen ymmärrettäväksi saattamisen rooleihin sekä controllereihin perinteisemmin assosioituihin valvontarooliin (Dominik & Louderback 1994, 5). Informaatio- ja valvontaroolia ovat seuraavat (Partanen 2001, 133):

1. informaatikko
2. tulkki
3. kouluttaja
4. lähettiläs
5. sosiaaliviranomainen

6. passipoliisi

Controllerien informaatio- ja valvontaroolien tehtävissä kohdataan tilanteita, joissa controllerien rooli koetaan tilanteeseen sopimattomaksi tai vahingolliseksi. Merkittävässä ongelmatilanteissa kyseessä on myös tietynlainen epäonnistuminen controllerin tehtävissä. Nämä metaforat ovat seuraavat:

7. vakooja

8. salapoliisi

Seuraavaksi käydään läpi kukin näistä kahdeksasta informaatio- ja valvontaroolimetaforasta ja tarkastellaan niiden kunkin erikoispiirteitä.

Informaatikko

Informaatikkometafora (Partanen 2001, 134) kuvaa controllerien hyvin laaja-alaista informaation tuottamis- ja välittämisroolia. Keskeinen controllerin informaatiikkotehtävä on yrityksen perusraportoinnin hoitaminen ja sen kehittäminen. Tämän lisäksi controller tekee erityisselvityksiä ja hankkii eri tason vastuunkantajille näiden tarvitsemaa informaatiota. Varsinaisen peruslukumateriaalin tuottaminen on raportointiorganisaatioon kuuluvalla controllerille rutiininomaista toimintaa: opittujen toimintatapojen toistamista hyödyntäen työvälineitä, joiden käyttöön controller on vähitellen harjaantunut.

Tulkki

Informaatikkona toimiminen edellyttää controllerilta myös tulkin (mt. 140) tehtävässä toimimista. Tulkin tehtävässä controllerilla korostuu kaksi osa-aluetta: toisaalta hän pyrkii saamaan taloushallinnollisen informaation ymmärrettäväksi eri tyyppisille vastaanottajille näiden omaksumaa ja

käyttämää kieltä hyödyntäen, toisaalta hän toimii ymmärtämisyhteyksien luojana erilaiset käsitteistöt ja ajatusmallit omaksuneiden henkilöiden ja ryhmien välillä. Aidon kommunikointisuhteen muodostamiseksi controller tuottaa erilaiset käsitejärjestelmät yhdistäviä merkitysrakenteita hyödyntäen taloushallinnon kieltä.

Kouluttaja

Kouluttajametaforan (mt. 144) mukaisesti controllerien tehtäviin kuuluu myös taloushallinnollisen koulutuksen antamista. Osa koulutuksesta on suunnattu niille, jotka ovat olleet vasta vähän aikaa yrityksen palveluksessa. Controllerit ovat järjestäneet koulutusta myös niille henkilöille, jotka ovat jo pitkään olleet yrityksen palveluksessa. Tällöin koulutuksen tarkoituksena on ollut mm. perustietojen antamista uusista johdon laskentatoimen ratkaisuista tai käyttöönotetuista laskentainnovaatioista erityisesti niille henkilöille, jotka työssään käyttävät kyseisiä palveluja tai informaatiota.

Lähettiläs

Lähettiläsmetaforaa (mt. 147) käytetään erityisesti silloin, kun controller toimii emoyhtiön edustajana tytäryhtiöissä. Lähettilään rooliin ja tehtäviin kuuluu erityisesti konsernin arvojen esillä pitäminen ja vahvistaminen, konsernin näkökulman viestittäminen paikallisten kehittämishankkeiden toteuttamisessa sekä konsernin yhteisten projektien ja muutoshankkeiden edistäminen tytäryhtiötasolla. Tehtävät sisältävät siten myös tulkin roolikuvaan liittyvää toimintaa eli konsernin kulttuuristen käytäntöjen välittämistä paikalliseen kulttuuriin soveltuvalla tavalla. Tämän lisäksi lähettilään toiminnassa korostuu informaattikkorooli eli vastuu konsernin vaatiman raportoinnin toteuttamisesta ja kehittämisestä.

Sosiaaliviranomainen

Sosiaaliviranomainen -metaforaa (mt. 149) käytetään paitsi kuvaamaan controllerien palveluasennetta myös korostamaan sitä, että controllerin tehtävänä on etsiä ratkaisuja hänen tietoonsa tulleisiin, hyvin erityyppisiin ongelmiin. Controllerin tehtävänä ongelman ratkaisemisprosessissa on paitsi ongelman tunnistaminen ja sen määrittelemine myös ratkaisun etsiminen yhteistyössä muun johdon laskentatoimen organisaation sekä liiketoimintaorganisaation kanssa. Ongelmien näkyväksi tekeminen ja tunnistaminen on jo itsessään vaativaa ja merkittävää toimintaa, joka edellyttää controllerilta erilaisiin organisaatiossa esille tuleviin viesteihin tarttumista ja reagoimista sinänsä huomaamattomiin impulsseihin.

Passipoliisi

Passipoliisimetafora (mt. 151) kuvaa controllerin valvontaroolia. Controllerfunktion hajautuksen myötä taloushallinnon valvontarooli on sisällöllisesti muuttunut. Aikaisemman, puhtaasti raportteihin nojaavan keskushallinnon seurannan (esim. budjettipoikkeamien raportointi ja analysointi yms.) ja rajojen asettamisen rinnalle valvontaroolissa ovat tulleet myös toiminnallisemmat interventiot. Jos controllerin kokemuksen ja näkemyksen mukaan tulosityksikössä ollaan tekemässä strategista virheratkaisua, hänen tehtävänä on nostaa asia pöydälle ja herättää uudelleen keskustelua toiminnan suuntaamisesta. Controller on siten lisäämässä taloudellista ajattelutapaa vastuualueensa päivittäisessä toiminnassa. Valvonnan painopisteen voidaan sanoa siirtyneen etäisestä jälkiseurannasta nykyhetken ratkaisujen ohjaamiseen paikan päällä.

Vakooja

Vakoojametaforalla (mt. 154) kuvataan tilannetta, jossa controller epäonnistuu lähettiläsmetaforan mukaisessa toiminnassa. Controllerin

toiminta voi tulla rinnastetuksi vakoojan toimintaan silloin, kun hän toimii esim. tytäryhtiön kulttuurin arvojen ja normien kanssa ristiriitoja aiheuttavalla tavalla. Tällöin konsernista tullut lähettiläs ei ole omaksunut paikallisen kulttuurin ydinsääntöjä, vaan hän toimii puhtaasti konsernin emoyhtiön toimimalla tavalla.

Salapoliisi

Salapoliisi metaforalla (mt. 154) puolestaan viitataan controllerin valvontaroolin aiheuttamiin ongelmatilanteisiin. Kulttuurien tuntemisen ja niille ominaisten toimintatapojen käytön lisäksi controllerin asemalla on olennainen merkitys siihen, kuinka häneen suhtaudutaan. Jos controller ei ole tasavertainen businessjohdon keskustelukumppani, hänet saatetaan rinnastaa konsernin salapoliisiksi. Tällöin controllerin valvontarooli saa negatiivisen sävyn ja hänen toimintansa businessin tukemisessa on lähes mahdotonta.

2.4.2 Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Vuorovaikutus- ja johtamisroolit harvoin esiintyvät yksistään. Nämä roolit hyvin pitkälle rakentuvat informaatio- ja valvontaroolien jatkeeksi. Informaatikko- ja valvontaroolien pohjalta controllerit kykenevät muodostamaan toimintaedellytyksiä ja hankkimaan valmiuksia vuorovaikutus- ja johtamisrooleissa toimimiselle (Partanen 2001, 174). Vuorovaikutus- ja johtamisrooleja ovat seuraavat (mt. 157):

9. sillanrakentaja
10. businessin vetäjän luottomies

Sillanrakentaja

Sillanrakentajametaforan (Partanen 2001, 157) mukaiseen controllerin tehtäväkenttään liittyvät läheisesti controllerin informaation välittämiseen perustuvat vaikuttamisroolit, eli tulkin ja lähettilään tehtävät (ks. luku 2.4.1). Erityisesti tulkin tehtävät ovat perustana vuorovaikutussuhteiden luomiselle, joka on keskeinen osa sillanrakentajan tehtäviä. Sillanrakentajan tehtävissä tulkin tehtäviin verrattuna korostuvat kuitenkin huomattavasti voimakkaammin ihmissuhteiden hoitaminen, tiimin toimintaedellytysten luominen ja avoimen vuorovaikutussuhteen kehittäminen luottamuksen vahvistumisen seurauksena eri avainhenkilöryhmien välille.

Lähettiläsmetaforan mukaiseen controllerin toimintaan verrattuna sillanrakentamisessa korostuu vuorovaikutussuhteen muodostaminen, jossa eri osapuolten välinen ymmärtämys lisääntyy ja yhteistyösuhde vahvistuu hyvinkin erilaisten osapuolten välille. Vuorovaikutussuhteen muodostumista korostava sillanrakentajan rooli on siten informaation välittämistä sävyttävää lähettiläsroolia laajempi ja controllerin toiminnallista osa-aluetta korostava rooli, esimerkkinä interventioiden kautta syntyvät yhteistyösuhteet.

Busineksen vetäjän luottomies

Busineksen vetäjän luottomies –metafora (mt. 161) liittyy läheisesti modernin controllerin roolikuvan ytimeen. Controllerin tehtävänä on tulosityksikköjohtajan tai muun vastaavan tukeminen ja uusien ajatusten esittäminen. Hän on myös kyseenalaistajan ja sparraajan roolissa (Granlund & Lukka 1997 & 1998). Erilaisille foorumeille controller voi valita erilaisia asiakokonaisuuksia, joita hän nostaa raporteista esille. Huomion suuntaaminen on siis selektiivistä ja olennainen osa controllerin tehtäviä. Tämä tuo myös controllerille valtaa, koska hän lukumateriaalin tuottajana

on todellinen asiantuntija, jonka osaamista muiden on vaikea kyseenalaistaa. Valta-asemaa lisää myös se, että controller pyritään organisatorisesti asettamaan tasaveroiseen asemaan jopa tulosityksikköjohtajan kanssa.

2.4.3 Tulevaisuusorientoituneet roolit

Tulevaisuuteen keskittyvien roolien noustessa controllerin ensisijaiseksi rooliksi, ei hän enää kykene täyttämään tehtäviään perinteisemmissä rooleissa (Partanen 2001, 168). Näin ollen tulevaisuusorientoitunutta roolia esiintyy vähemmän kuin muita rooleja. Täten Partasen muodostamassa jaottelussa tulevaisuusorientoituneita roolejakin on vain yksi (mt. 168):

11. ralliauton kartanlukija.

Ralliauton kartanlukija

Ralliauton kartanlukija –metaforalla (mt. 168) tarkoitetaan business controllerin tehtäväkenttää, jossa keskeistä on tulevaisuuden toimintaedellytyksiin vaikuttavien tekijöiden ja ilmiöiden analysointi. Busineksen vetäjän luottomies -metaforaan verrattuna tulevaisuusorientoinut controllerin tehtäväkenttä on controllerin roolin ja merkityksen edelleen syvenemistä ja samalla vastualueen laajenemista liiketoiminnan strategisen suunnittelun suuntaan. Tämän roolin omaksuminen edellyttää busineksen vetäjän luottomies -metaforan mukaisen roolikuvan ja toiminnan perinpohjaista omaksumista ja näyttöä liiketoiminnan tukemisesta, jotta organisaatiossa hyväksytään ja tunnustetaan controllerin merkitys täysipainoisesti myös strategioiden muodostamisessa.

Ralliauton kartanlukija -metaforan ydinsisällön mukainen controllerin roolikuva on erittäin harvinainen. Partasen tutkimuksen mukaan monissa organisaatioissa controllerit ovat omaksuneet osittain tämän tulevaisuusorientoituneen roolin, mutta eivät täysin. Täydellinen omaksuminen käytännössä edellyttäisi rutiinitehtävistä luopumista.

Informaatio- ja valvontarooleissa toimiminen tuottavat oppimiskokemuksia, joiden pohjalta controllerit kykenevät muodostamaan toimintaedellytyksiä ja hankkimaan valmiuksia vuorovaikutus- ja johtamisrooleissa toimimiselle. Nämä roolit puolestaan avaavat mahdollisuuksia ja luovat perustan tulevaisuusorientoituneiden roolien omaksumiselle. (Partanen 2001, 174)

Näillä Partasen (2001) muodostamilla rooleilla pyritään jäsentämään controllerien toimintaa kuvaamalla sen olennaisia piirteitä. Roolit eivät ole toisiaan poissulkevia, vaan controllerit voivat toimia samanaikaisesti useassa eri roolissa. Toiminta eri rooleissa tapahtuu tosin eri intensiteeteillä ja tavoilla.

3. Organisaatiotypologia

1960- ja 70-luvulla monet tutkijat (Burns & Stalker 1961; Chandler 1962; Lawrence & Lorsch 1967; Pugh et al. 1969; Rumelt 1974) tutkivat paljon organisaatorakenteita ja loivat uusia käsitteitä eri tyyppisille organisaatioille. Nämä organisaatiotyypeille annetut nimet ovat sittemmin saaneet suurta hyväksyntää ja ovat tulleet osaksi monien tutkijoiden ja muiden asiantuntijoiden perussanastoa. Näillä organisaation luonnetta kuvaavilla käsitteillä, mm. "orgaaninen" (organic), "mekaaninen" (mechanical), "funktionaalinen" (functional) ja "divisioona" (divisional), on

jo niin vahva asema, että lukijoiden voidaan olettaa ymmärtävän ko. yrityksen organisaation luonteen kuvauksen pelkän käsitteen perusteella (Fredrickson 1986, 290).

Mintzberg (1979) on pitkälle juuri näiden edellä mainittujen käsitteiden innoittamana tarkastellut syvemmin organisaatiojaottelua. Monet tutkijat, kuten Fredrickson (1986) ja Langley (1989) ovat sittemmin käyttäneet omissa tutkimuksissaan Mintzbergin kattavaa organisaatiotypologiaa. 1960-luvun ja 1970-luvun alkupuolella kehitettyjen organisaatiokuvausten yksipuolisuuden ja taas vastaavasti Mintzbergin (1979) erittäin kattavan ja toimivan jaottelun takia tässä työssä tarkastellaan vielä nykyaikaankin sopivaa Mintzbergin typologiaa.

3.1 Mintzbergin organisaatiotypologia

Mintzbergin (1979, 14) organisaatiotypologian jaottelu perustuu neljään eri ulottuvuuteen. Nämä ulottuvuudet ovat koordinointimekanismi (coordination mechanism), organisaation perusosat (basic parts of organisation), rakenneparametrit (design parameters) ja kontingenssitekijät (contingency factors). Koordinointimekanismissa ja organisaation perusosissa on viisi selkeätä osaa. Rakenneparametreissa ja kontingenssitekijöissä jako ei ole yhtä selvä ja nämä ulottuvuudet ovat enemmänkin vain vivahteita antavia.

3.1.1 Typologian jaottelu-ulottuvuudet

Seuraavaksi tarkastellaan ulottuvuuksia sekä niissä esiintyviä jakoperusteita (Mintzberg 1979, 14). Tässä tutkimuksessa ei ole tarkoitus

syvällisesti analysoida eri ulottuvuuksia, vaan käyttää hyväksi niiden avulla tehtyä typologiaa. Sen vuoksi tutkimuksen kannalta vähäistä lisäarvoa tarjoavat ulottuvuudet, rakenneparametri ja kontingenssitekijä, on jätetty pois. Mintzberg (1979, 65) viittaa rakenneparametreilla organisaation sisäiseen rakenteeseen, kun taas kontingenssitekijät (mt. 215) kuvaavat ympäristön merkitystä organisaation luonteeseen. Sen sijaan kahta ensiksi mainittua, jaottelun kannalta huomattavasti merkittävämpää ulottuvuutta, koordinointimekanismia ja organisaation perusosia, tarkastellaan seuraavaksi lyhyesti.

Koordinointimekanismi

Organisaation rakenteen voi hahmottaa siitä, miten työtehtävät organisaation sisällä on jaettu eri osiin ja kuinka näiden osien välinen koordinointi tapahtuu. Koordinointimekanismin avulla voidaan selittää, miten organisaatio koordinoi työtehtävät. Koordinointimekanismit jakaantuvat selkeään viiteen tyyppiin. Nämä viisi tyyppiä ovat: yhteinen sopeutuminen (mutual adjustment), suora johtaminen (direct supervision), työprosessin standardisointi (standardisation of work), suoritteiden standardisointi (standardisation of outputs) ja työntekijöiden kykyjen standardisointi (standardisation of skills) (Mintzberg 1979, 3). Nämä mekanismit ovat organisaation perustekijöitä ja ne toimivat organisaatiota kasassa pitävinä tekijöinä.

Yhteisessä sopeutumisessa koordinointi saadaan aikaiseksi yksinkertaisella epäformaalilla kommunikaatiolla. Yhteistä sopeutumista ilmenee luonnollisesti hyvin yksinkertaisissa ja pienissä organisaatioissa, mutta paradoksaalisesti myös monimutkaisimmissa ja ääriolosuhteissa toimivissa organisaatioissa, joissa työprosesseissa ilmenee suuria epävarmuuksia ja tiedot kehittyvät usein vasta työn edetessä.

Suoraa johtamista esiintyy organisaatioissa, joissa on enemmän kuin muutama henkilö, mutta ei kuitenkaan vielä monimutkaista ja –tahoista rakennetta. Tyypillisimmillään tällaisessa kaksitasoisessa koordinoitimekanismeissa on yksi selvä johtaja ja ainakin muutama suorittaja.

Työprosessin standardisointia tarvitaan kun työn rakenne on tarkasti määritelty tai ohjelmoitu. Hyvänä esimerkkinä tällaisesta voidaan mainita liukuhihnatuotantoa suorittava organisaatio, jossa työntekijät toimivat tiukasti annettujen toimintaohjeiden mukaisesti.

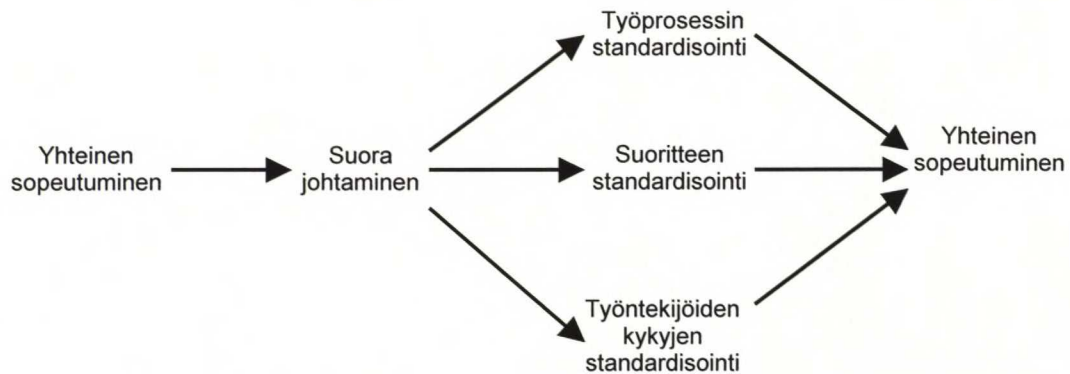
Suoritteen standardisointia tarvitaan kun työn tulokset on määritelty. Esimerkkinä tästä voidaan mainita taksinkuljettajat. Heille annetaan vapaat kädet suorittaa työtehtävänsä usealla eri tavalla, reittejä ja vauhteja muuttamalla, mutta heiltä odotetaan asiakkaan viemistä oikeaan osoitteeseen.

Työntekijöiden kykyjen standardisointia tarvitaan kun työn suorittamiseen vaadittava koulutus ja osaaminen on tarkkaan määritelty. Työntekijöiden keskenään samantasoisten kykyjen omaaminen luo suurimman osan koordinoinnista. Esimerkkinä tästä voidaan mainita leikkaussalissa autonomisesti toimivat lääkärit, jotka kuitenkin toimivat toistensa kanssa yhteistyössä. Molemmat toimivat oppimiensa kykyjensä mukaisesti. Standardisoimalla kyvyt saavutetaan epäsuorasti sama kuin standardisoimalla työprosessit tai suoritteet saataisiin suorasti. Molemmilla tavoilla kontrolloidaan ja koordinoidaan työtä.

Nämä viisi mekanismia voidaan laittaa suurpiirteisesti jatkumoon, jossa yhteisestä sopeutumisesta siirrytään organisaation monimutkaistumisen

myötä suoran johtamisen kautta standardisointeihin ja siitä edelleen palaten taas yhteiseen sopeutumiseen kuvion 1 mukaisesti.

Kuvio 1. Koordinointimekanismit



Lähde: Mintzberg 1979, 7

Organisaation perusosat

Koordinointimekanismit toimivat organisaatioiden eri osien välillä ja myös niiden sisällä. Mintzbergin (1979, 18) toinen tärkeä tekijä, joilla organisaatiot voidaan jakaa tyyppeihin ovat juuri nämä organisaation perusosat.

Kuviosta 2 käy ilmi organisaation eri perusosien väliset suhteet. Näistä pohjimmaisena on operatiivinen ydin (operative core) (mt. 24). Organisaation operatiivinen ydin käsittää ne organisaation jäsenet, jotka suorittavat tuotteiden ja palveluiden tuottamiseen suorasti liittyvää perustyötä. He varmistavat tarvittavan resurssien syötön tuotantoprosessiin, muuttavat annetun syötön lopputuotteiksi, jakelevat ja myyvät tuotteet ja tarjoavat suoraa tukea kaikille prosessin vaiheille esimerkiksi huoltamalla tuotantolaitteistoa. Toimiva operatiivinen ydin on koko organisaation olemassaolon ja menestymisen elinehto ja näin juuri

tätä organisaation perusosaa usein standardisoidaan toiminnan luonteen sallimissa rajoissa.

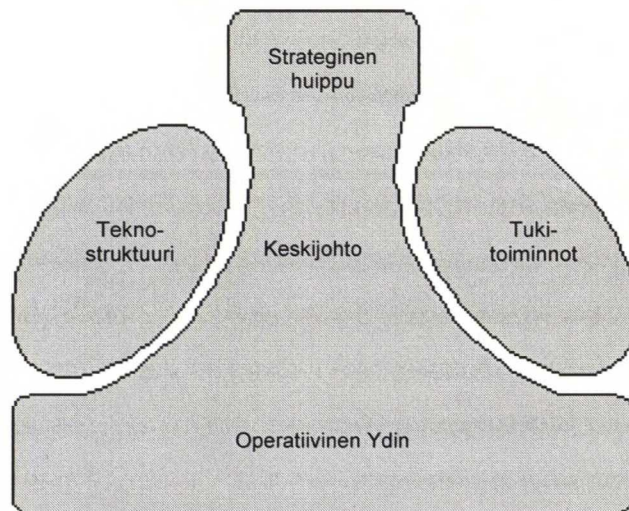
Organisaation toisessa päässä on strateginen huippu (strategic apex) (mt. 24). Strategisen huipun tehtävä on varmistaa, että organisaatio palvelee missiotaan tehokkaalla tavalla sekä tahoja, joilla on kontrollointi- tai muuta valtaa organisaation suhteen.

Keskijohto (middle line) toimii formaalin käskytyssuhteen kautta strategisen huipun operatiivisena edustajana itse operatiivisessa toiminnassa (mt. 31). Keskijohto sisältää mahdollisesti useita eri tason johtajia, joiden tehtävinä on johtaa ja koordinoita työtä alemmilla tasoilla.

Tukitoiminnot (support staff) ovat monissa organisaatioissa hyvin moninaisia. Tukitoimintoihin kuuluu monia eri osia, joiden tarkoituksena on tukea operatiivista toimintaa muissa kuin itse operatiivisessa työprosessissa. Tukitoimintoja ovat muun muassa tutkimus ja kehitys, viestintä, puhelinvaihte, ruokala, palkkalistan hoitaminen ja hinnoittelu.

Teknostrukturiin (technostructure) (mt. 29) kuuluvat erilaiset analyytikot, kouluttajat, controllerit ja operatiivisen toiminnan suunnittelijat ja kehittäjät. He eivät sinänsä ole suoraan operatiivisessa toiminnassa mukana, mutta analyyttisiä lähestymistapoja hyväksikäyttäen he suunnittelevat ja kehittävät yrityksen toimintaprosesseja ympäristön muuttuvien vaatimusten mukaiseksi.

Kuvio 2. Organisaation perusosat



Lähde: Mintzberg 1979, 56

3.1.2 Organisaatiotyytit

Mintzberg (1979) on kehittänyt organisaatiotypologiansa lähinnä viisijakoisten koordinoitumekanismit ja organisaation perusosatuottuuksien avulla. Jaottelun avulla muodostetut viisi organisaatiotyyppiä ovat yksinkertainen rakenne (simple structure), koneisto-organisaatio (machine bureaucracy), asiantuntijaorganisaatio (professional bureaucracy), ad hoc -organisaatio (adhocracy) ja divisioonarakenne (divisionalized form) (Mintzberg 1979, 301). Mintzberg on typologiassaan pyrkinyt, ainakin ideaalissa tilanteessa, muodostamaan typologian siten, että kaikki organisaatiot sisältyvät johonkin näistä edellä mainituista tyypeistä. Koska järjestelmällistä johdon laskentatoimea ei yleensä esiinny pienissä yksinkertaisen rakenteen omaavissa

organisaatioissa, jätetään yksinkertainen rakennetyyppi tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Toinen ääripää ilmenee divisioonarakenteisissa organisaatioissa, joissa johdon laskentatoimi on hyvin pitkälti hajautettu ympäri laajempaa organisaatiota tai yrityksellä ei ole omaa johdon laskentatoimea, koska se on "ulkoistettu" laajemman ja usein kansainvälisen konsernin sisällä. Tästä syystä myöskään divisioonarakennetta ei ole tässä tutkimuksessa sisällytetty tarkasteltavien organisaatioiden joukkoon.

Koneisto-organisaatio

Koneisto-organisaatioissa (machine bureaucracy) (Mintzberg 1979, 314-347) toiminnot ovat pääsääntöisesti yksinkertaisia ja rutiininomaisia. Nämä organisaatiot ovat kuin hienosäädettyjä yhtenäisiä koneita, joissa työnjaot ovat erittäin selvät. Ne toimivat usein yksinkertaisessa ja vakaassa toimintaympäristössä ja ovat useimmiten hyvin kypsiä ja kokeneita organisaatioita. Luotettavan ja jouhevan toiminnan häiriöttömän jatkuvuuden varmistamisen takia valvonnalla on erittäin suuri rooli koneisto-organisaatioissa. R. G. Hunt (1970, 235-252) kuvaa tällaisia organisaatioita enemmänkin suorittaviksi organisaatioiksi kuin ongelmia ratkaiseviksi, jotka pyrkivät jatkuvasti tuottamaan suoritteita entistä tehokkaammin.

Operatiivinen ydin on tämän organisaatiotyypin massiivisin osa. Operatiivisten prosessien yksinkertaiset ja toistuvat työtehtävät ovat voimakkaasti rationalisoituja ja työnkuvat ovat hyvin selkeitä. Työntekijöiltä ei täten vaadita juuri lainkaan koulutusta tai erityisiä taitoja. Strategisen huipun tehtävä on eliminoida epävarmuutta, suorittaa hienosäätöä ja pitää rakenne tiiviinä, jotta organisaatiokoneisto voi käydä tasaisesti ja välttää häiriöitä. Koneisto-organisaatioissa valta on lähes ainoastaan

strategisella huipulla. Organisaatiossa vallitsee voimakas ylhäältä-alas toimiva kulttuuri.

Huolimatta operatiivisen ytimen suuresta roolista ja strategiseen huippuun keskittyvästä vallasta, pitää Mintzberg teknostruktuuria koneisto-organisaation keskeisimpänä osana. Koska teknostruktuurin toimesta ylläpidettävä työprosessien standardisointi on koneisto-organisaatioissa yleisin koordinointimekanismi, voidaan teknostruktuurin tärkeys oikeuttaa. Teknostruktuuri mahdollistaa operatiivisen ytimen tehokkaat toimintaprosessit ja realisoi strategisen huipun antamat ohjeistukset.

Koneisto-organisaatiossa keskijohdolla on kolme tehtävää. Ensinnäkin sen tulee käsitellä kaikki erikoistuneiden työntekijöiden miehittämien operatiivisten funktioiden välillä esiintyvät häiriötekijät, toiseksi auttaa teknostruktuuria kehittämään työprosessien standardisointia ja kolmanneksi suorittaa resurssien allokointia työntekijöiden välillä. Tukitoimintojen rooli on enemmänkin passiivista toimintaa. Sen työ on hyvin tasaista perustarpeiden ylläpitämistä.

Koneisto-organisaation ensisijainen koordinointimekanismi on työprosessien standardisointi. Mahdollisuudet ja erityisesti tarpeet yhteinen ymmärrys -mekanismin kaltaiseen epäformaaliin kanssakäymiseen on hyvin pitkälti tukahdutettu eriyttämällä ja standardisoimalla eri työprosessien vaiheet. Sen sijaan koneisto-organisaatioissa voi hyvinkin standardisoinnin lisäksi esiintyä myös suora johtaminen -mekanismeja. Tällainen suora johtaminen on hyvin tavallista keskijohdon ja operatiivisen ytimen välillä.

Koneisto-organisaatiomallia pidetään sopivimpana ratkaisuna kun on tarve suorittaa yhtenäinen joukko yksinkertaisia ja toistuvia ihmistyövoimalla

suoritettavia tehtäviä. Tällaisessa taylorismin pohjalta toimivassa ihmisiä tehokkaasti ja jopa konemaisesti ohjaavassa toiminnassa on omat haittapuolensa. Kun toimintaa suoritaviin ihmisiin suhtaudutaan koneiston osina ja funktioina eikä niinkään yksilöinä voi helposti tuhota koko työnteon merkityksen (Worthy 1959, 70).

Asiantuntijaorganisaatio

Asiantuntijaorganisaatioiden (professional bureaucracy) (Mintzberg 1979, 348-379) perusominaisuuksia ovat standardisointi ja hajautettu toiminta. Koko toiminta on riippuvainen asiantuntevan operatiivisen ytimen kyvyistä ja osaamisesta. Organisaation tuottamat tuotteet ovat hyvin pitkälle standardisoituja. Täten työntekijöiden kykyjen standardisointi on sopivin ja luonnollisin koordinoitumismekanismi. Kykyjen standardisoinnin avulla voidaan saavuttaa eri funktioiden välille vahva luottamus. Tyypillisiä asiantuntijaorganisaatioita ovat lääkäriasemat ja koulutusta tarjoavat instituutit.

Operatiivisen toiminnan onnistuminen on yksittäisten työntekijöiden kykyjen ja osaamisen varassa. Operatiivinen ydin on kiistatta asiantuntijaorganisaation merkittävin osa. Sekä perus- että jatkokoulutuksella on suuri merkitys operatiivisessa toiminnassa. Työnlaadun ja tehokkuuden valvonta jää hyvin pitkälle itsenäisesti toimivien asiantuntijoiden omalle vastuulle. Huolimatta asiantuntijoiden itsenäisestä asemasta organisaatiossa, ovat he erittäin läheisessä suhteessa omien asiakkaidensa kanssa.

Vaikka asiantuntijaorganisaation toiminta perustuukin standardisointiin, samoin kuin koneisto-organisaation, on niiden välillä selvä ero. Koneisto-organisaatiossa standardit muodostuvat sisäisesti teknostruktuuriosaston

toteuttaessa strategisen johdon antamat ohjeet. Asiantuntijaorganisaatiossa standardisointi sen sijaan tapahtuu asiantuntijoiden tavatessa erilaisten järjestöjen nimissä muiden organisaatioiden asiantuntijoita.

Operatiivisen ytimen lisäksi myös tukitoiminnoilla on suuri rooli. Näiden tehtävänä on tukea koko toiminnan ydintä, operatiivista toimintaa. Operatiivisten asiantuntijoiden kulut ovat erittäin korkeat ja siksi heidän ei kannata antaa tehdä toimintoja, jotka voi suorittaa myös alhaisemman koulutustason omaava henkilö. Teknostrukturi ja keskijohto ovat hyvin minimaalisia tällaisissa organisaatioissa.

Asiantuntijat ovat autonomisia itsenäisen työn tekijöitä. Itse organisaatio on erittäin demokraattinen, eikä vahvoja määräämissuhteita täten juurikaan esiinny. Ongelmana on, että yhtenäinen valvonta usein puuttuu ja työntekijöiden virheitä on lähes mahdotonta korjata. Ongelmia syntyy myös, jos organisaatioon tulee asiantuntijoita, jotka eivät omaakaan riittäviä kykyjä. Asiantuntijaorganisaatio, koneisto-organisaation tavoin, on hyvin joustamaton organisaatio, joka toimii hyvin tuotettaessa standardisuoritteita, mutta huonosti kun pitäisi sopeutua mahdolliseen uuteen tilanteeseen.

Usein näiden edellä mainittujen ongelmien takia asiantuntijaorganisaatioon on ulkopuolisten sidosryhmien toimesta huonolla menestyksellä yritetty muodostaa muita koordinointimekanismeja kuin kykyjen standardisointi. Esimerkiksi pakottaessa suora johtaminen -mekanismi asiantuntijaorganisaatioon haasteeksi muodostuisi vaativan ja monimutkaisen operatiivisen asiantuntemuksen puute johtajien taholla.

Ad hoc -organisaatio

Ad hoc -organisaatiot (adhocracy) (Mintzberg 1979, 431-465) toimivat tyypillisimmin ympäristöissä, jotka ovat sekä dynaamisia ja monimutkaisia. Ad hoc -organisaatiot ovat organisaatioita, joiden toiminta nojautuu lähinnä innovatiivisuuteen. Tyypillisesti ne ovat keskimääräistä nuorempia yrityksiä, jotka toimivat erilaisissa konsultointi- ja suunnittelutehtävissä. Kokemuksen kasvaessa myös todennäköisyys byrokraattisempaan ja vakiintuneempaan organisaatiomalliin kasvaa.

Koneisto- ja asiantuntijaorganisaatiot keskittyvät molemmat suorituksen parantamiseen, kun taas ad hoc -organisaatio keskittyy enemmänkin ongelmien ratkaisuun ja uuden luomiseen. Innovatiivisuus ja jatkuva muutos luovat aivan erilaiset tarpeet kaikille eri osa-alueille. Kaikista organisaatiomalleista ad hoc -organisaatiossa on vähiten taipumusta seurata perinteisiä johtamismenetelmiä. Ad hoc -organisaatiossa on hyvin tyypillistä, että sisäistä rakennetta organisoidaan jatkuvasti uudelleen muuttuvien tarpeiden mukaiseksi. Tällöin myös työnkuvat, tittelit ja vastuut saattavat muuttua lähes viikoittain (Toffler 1970, 128).

Ad hoc -organisaation tulee pystyä yhdistämään eri osaamisalueiden ammattilaisten tarpeet heidän toimiessaan ad hoc -projektiryhmissä ja mahdollistaa vapaa työskentely ja keskinäinen yhteydenpito. Ad hoc -organisaation monitahoisuuden takia sitä ei voida koordinoida standardoimalla tai suoralla johtamisella vaan koordinoinnissa täytyy olla vapautta ja sen täytyy mahdollistaa innovaatioiden muodostumiset. Täten yhteinen sopeutuminen sopii juuri ad hoc -organisaation kaltaisiin monimutkaisempiin organisaatioihin, joissa koordinointi perustuu vapaamuotoiseen yhteydenpitoon.

Organisaation lukuisissa monimuotoisissa tiimeissä toiminta muistuttaa asiantuntijaorganisaatiota siten, että molemmissa luotetaan erikoisosaajien ammattitaitoon. Toisaalta ad hoc -organisaation väljässä ja kokeilemiselle tilaa antavassa ympäristössä suodaan työntekijöille, erityisesti luovaa työtä tekeville, mahdollisuus saavuttaa oma potentiaalinsa. Organisaation työntekijät ovat pääsääntöisesti asiantuntijoita, joiden tiedot ja taidot ovat erittäin kehittyneet, lukuisten koulutusohjelmien kautta. Tällaisille organisaatioille on erittäin tyypillistä tarjota työntekijöilleen jatkokouluttautumismahdollisuuksia.

Strategisen johdon tehtävä on autoritäärisen johtamisen sijaan tarkoitus toimia eri suorituksia yhteensitovana projektijohtajana. Ad hoc -organisaation toimintatavat eroavat monella tavalla muista organisaatiotyypeistä. Ad hoc -organisaatio ei ole kovin hyvä suorittamaan rutiinitöitä; se toimii epävarmuuden tilassa, jossa erimielisyydet ja aggressiivisuus ovat normaalia. Johdon haastava tehtävä on hyödyntää nämä poikkeamat. (Burns & Stalker 1961, 3). Ylimmän johdon tehtäväksi jää usein myös yhteydenpito ympäristöön.

Ad hoc -organisaatiot voidaan jakaa kahteen eri tyyppiin niiden luonteen perusteella. Nämä kaksi tyyppiä ovat operatiivinen ad hoc -organisaatio ja hallinnollinen ad hoc -organisaatio. Operatiivisessa ad hoc -organisaatiossa operatiivinen ja hallinnollinen toiminta yhdistyvät, kun taas hallinnollisessa ad hoc -organisaatiossa operatiivinen toteutus on ulkoistettu. Tällöin myös organisaation operatiivinen ydin puuttuu lähes kokonaan. Ad hoc -organisaation eri osien välillä ei ole rajoja, vaan eri toiminnot ovat sekoittuneet tiimeissä.

Organisaatioiden vapaasta ja demokraattisesta rakenteesta johtuen keskijohto on hyvin olematon. Tukitoiminnot sen sijaan ovat elintärkeä osa

ad hoc -organisaatiota. Useimmiten ad hoc -organisaation tiimit ovat hyvin pitkälle riippuvaisia tukitoimintojen tarjoamista monipuolisista osaajista. Tukitoiminnot eivät siten ole erillään toimiva osa vaan ne toimivat yhteistyössä muiden osien kanssa. Standardisoinnin puuttuessa ei teknostruktuurilla ole ad hoc -organisaatiossa samanlaista roolia kuin muissa organisaatiotyypeissä.

3.2 Kontingenssiteoria

Alunperin kontingenssiteorialla selitettiin organisaatiorakenteen muotoa eri toimialoilla toimivissa organisaatioissa. Burns ja Stalkerin (1961) mukaan eräässä yrityksessä erinomaisella tavalla toimiva organisaatiorakenne saattaa toisessa yrityksessä johtaa jopa todelliseen epäonnistumiseen. Heidän mukaansa yrityksen ympäristö vaikuttaa siihen, minkälainen organisaatiorakenne toimii onnistuneesti yrityksessä.

Kontingenssiteorian avulla on sittemmin pyritty selittämään myös johdon laskentatoimen muotoa erilaisissa toimintaympäristöissä toimivissa yrityksissä. Tämän teorian koetaan olevan potentiaalinen selitys myös sille, minkä takia nykyään on niin monenlaisia johdon laskentatoimen järjestelmiä. (Otley 1991, 83-106)

Tämän teorian mukaan myös johdon laskentatoimen tulisi eri organisaatiotyypeissä esiintyä organisaation tarpeiden mukaisesti. Koska teorian paikkansa pitävyyttä taloushallinnon osalta ei ole vielä tutkittu laajasti, on vältettävä liian voimakkaiden johtopäätösten tekemistä.

3.3 Hiljainen tieto – tacit knowledge

Organisaation taloushallinnon rooleja hahmotettaessa on oltava varovainen, ettei tietyn organisaation controllereiden rooleja arvioida pelkästään eksplisiittisten havaintojen, kuten heidän suorittamiensa tehtävien perusteella. Monissa palvelualan yrityksissä teknostruktuurin rooli ei ole kovinkaan selvä ja järjestelmällinen. Tämän vuoksi myös monet järjestelmälliset mittaristot ja analyysit saattavat usein jäädä tekemättä. Controllerien toiminnot eivät siitä huolimatta välttämättä ole sattumanvaraisia, vaan ne voivat olla seurausta implisiittisestä tiedosta ja prosesseista. Tällaisilla implisiittisillä tiedolla ja prosesseilla voi olla hyvinkin suuri rooli controllerien toiminnassa.

Edellä mainittua implisiittistä tietoa ollaan pyritty selittämään tacit knowledge (hiljainen tieto) – teoriolla (Nonaka 1994). Polanyi (1966, 4) on aikoinaan selittänyt tätä teoriaa seuraavasti: "Kykenemme tietämään enemmän kuin kykenemme kertomaan"

Organisaatiossa oleva tieto, joka ilmaistaan sanojen ja numeroiden avulla on vain "jäävuoren huippu" todellisesta tiedon kokonaisuudesta. Tällainen hiljainen tieto muodostuu ja kehittyy organisaation toimintaan liittyvissä kokemuksissa. Se sisältää ajatuksellisia malleja, visioita ja todellisuuden tulkintaa, jotka antavat yksilöille ja ryhmille subjektiivisen näkemyksen heidän "mikromaailmastaan". (Vaivio 2000, 2)

Tällainen hiljainen tieto voi kehittyessään esiintyä asioiden ammattimaisena hallitsemisena. Tämä tulee usein ilmi yksilön kompetenssina tai tietäntyyppisenä know - how:na. Yksilöllinen hiljainen tieto esiintyy ajatustapoina, intuitiivisina oivalluksina ja ns.

peukalosääntöinä. (Vaivio 2000, 3) Sen hahmottaminen voi olla vaikeata varsinkin ulkopuoliselle tutkijalle.

4. Tutkimusmetodit ja –aineisto

4.1 Tutkimusmetodi

Tutkimuksen suorittamistavaksi valittiin vertaileva case -menetelmä, koska sen koettiin parhaiten vastaavan tutkimuksen tavoitteita. Johdon laskentatoimen liittyessä kiinteästi organisaatiokontekstiin, ei sitä ole järkevää tutkia kontrolloiduin metodein. Tästä syystä case -menetelmän kaltainen tutkimusmetodi, joka tutkii johdon laskentatoimen järjestelmiä siellä missä ne toimivat ja mihin ne on kehitetty, on erittäin suositeltava tapa. (Bruns & Kaplan 1987, 1-2) Jotta johdon laskentatoimen roolissa ilmeneviä eroavaisuuksia voidaan vertailla eri organisaatiotyypeissä, on tutkimustavaksi valittu field -tutkimus tyyppinen vertaileva case.

Huomionarvoista asetelmassa on lisäksi se, että valittuja caseja ei vertailevassa case -tutkimuksessa analysoida yhtä yksityiskohtaisesti kuin mitä case -termin konnotaatio antaa ymmärtää yksittäisen case -tapauksen kohdalla (single - case study).

Case -menetelmällä tutkittaessa tutkijan tulisi tarjota haastateltaville mahdollisimman vapaa olotila, jotta he voisivat kertoa asioista vapaasti. Saavuttaakseen mahdollisimman totuudenmukaisen kuvan, on haastateltavalla oltava haastattelussa mahdollisuus kertoa myös asioista, jotka eivät sisälly tutkijan kysymysten piiriin. (Ahrens & Dent 1998, 26)

Vaikka case -tutkimusmenetelmä onkin hyvä tapa tarkastella tutkimuskohdetta sisältää se myös joitain haittapuolia. Case -menetelmän perusteella tehtäviä johtopäätöksiä ei voida yleistää muihin yrityksiin (Kasanen & Lukka 1993, 380-381). Lisäksi case -menetelmän reliabiliteetissa ja validiteetissa voi olla puutteellisuuksia. McKinnonin (1998, 37) tutkimuksen mukaan eräs reliabiliteettia ja validiteettia häiritsevä tekijä on tutkijasta johtuva haastateltavan käyttäytymisen muuttuminen. Tällä McKinnon tarkoittaa kohteen reagoimista tutkijan läsnäoloon esimerkiksi muuttamalla käyttäytymistään ja käytyjä keskusteluja. Tällöin haastattelu ei ole kohteelle enää luonnollista olotilaa, vaan tutkijan läsnäolon häiritsemää.

Toisena reliabiliteettia ja validiteettia häiritsevänä tekijänä McKinnon mainitsee rajoitetun tietoihin pääsyn. Tutkija joutuu tekemään tutkimuksensa hyvin pitkälle tutkimuskohteen subjektiivisten edustajien kautta. (McKinnon 1998, 38)

Vertaileva case -tutkimuksen kohteiksi on valittu Mitzbergin (1979) organisaatiotypologian jakoperusteiden mukaisesti yksi yritys kustakin kolmesta eri organisaatiotyypistä. Koneisto-organisaatiotyypistä on valittu SOL Palvelut Oy, asiantuntijaorganisaatiotyypistä terveydenhuoltoyritys Mehiläinen Oy ja ad hoc -organisaatiotyypistä konsulttiyritys Accenture Oy. Yritysten organisaatorakennetta ja toimintaa käydään läpi enemmän kappaleessa 5, empiirisen aineiston esittelyn yhteydessä.

Vertaileva case -tutkimuksen yritykset tulee valita siten, että yrityksissä ilmenee tutkimusongelman kannalta oleellisissa asioissa riittävästi merkittäviä eroavaisuuksia (Eisenhardt 1989, 537). Tutkitut yritykset on valittu siis siten, että niiden väliset eroavaisuudet ovat mahdollisimman pitkälti organisaatiotyypistä johtuvia. Näin voidaan mahdollisimman

tarkkaan havainnoida organisaatiotyypistä johtuvat eroavaisuudet sisäisessä laskennan roolissa. Vaikka tutkimuksen kohteet ovatkin monilta osin esimerkiksi markkina-aseman, liikevaihdon ja organisaation koon suhteen hyvin samankaltaisia, on huomioitava ettei reaalimaailmasta löydy tutkimusongelman kannalta täysin ideaaleja tutkimuskohteita.

On myös huomioitava, että johdon laskentatoimen suorittajia on organisaatioissa suhteellisen vähän. Vähäisen lukumäärän vuoksi yksittäisten henkilöiden luonteenpiirteet ja henkilökohtaiset ominaisuudet leimaavat voimakkaasti toimintaa (House 1988, 306). Näillä henkilökohtaisilla ominaisuuksilla on muutenkin havaittu olevan erityisen merkittävä vaikutus yrityksen johdon laskentatoimen roolien muodostumisessa (Järvenpää 2001, 439). Täten johdon laskennan roolia tarkkailtaessa on myös henkilökohtaisten ominaisuuksien vaikutus organisaatioon huomioitava.

4.2 Case - tutkimuksen toteutus

Tutkimuksessa on pyritty saamaan mahdollisimman hyvä kuva kohdeyritysten taloushallinnon normaalista toiminnasta haastattelemalla useita eri henkilöitä organisaatioista. Haastateltavat henkilöt ovat olleet sekä johdon laskennan suorittajia että hyödyntäjiä. Haastattelujen yhteydessä on myös pyritty havainnoimaan ja aistimaan yritysten taloushallinnon tunnelmaa. Näin ollaan varmistettu, että saatu vaikutelma ja kuvaus tilanteesta on totuudenmukainen eikä vain haluttu julkisivu.

Haastatteluissa on pyritty luomaan mahdollisimman rentoutunut ja luottamuksellinen ilmapiiri, jotta saataisiin mahdollisimman todenperäinen kuva. Useimmissa haastatteluissa ei, samasta syystä johtuen, ole

orjallisesti seurattu valmiiksi haastatteluissa usein käyte. Näissä puolistrukturoiduissa haastateltavan henkilön oma teema-alueittain.

Avoimia kysymyksiä käsittelemällä mahdollisuuksia strukturoidulla ajatuksiaan toisille, hän esitti eksplisiittiseksi tiedoksi, koskettavaksi aikaisempaa jäsenyteen väärinkäsityksiltä välttämällä teoreettisten käsitteiden käyt

Haastateltavien valinnalla on ollut vaikutusta controllerien roolista. Haastateltavat suorittajien, kuten controllerien laskennan palveluja käyttävien ja operatiivisen puolen johto

SOL Palvelut Oy:ssä haastateltavina olivat Eronen, laskentaosaston sihteerinä ja piirijohtaja Elina Jalonen. Haastattelujen lisäksi yrityksen myöskin mahdollisuus lounastaa toimivien työntekijöiden kanssa yrityksen pääkonttorissa ja

Mehiläinen Oy:stä haastateltavina olivat talousjohtaja Antti Peltone

ja muodostettuja kysymyksiä. Sen sijaan haastateltavien puolistrukturoitua haastattelumetodia. Haastatteluissa lähdettiin liikkeelle haastateltavan kuvauksesta haastattelijan valitsemien

ajatuksien tarjottuun myös haastateltaville omia ajatuksiaan. Yksilön esittäessä samalla muuntaa omaa hiljaista tietoaan ja hänen omat ajatuksensa ovat saaneet uuden muodon (Partanen 2001, 157). Jotta haastatteluissa tietoisesti rajoitettiin

on saatu laaja ja kokonaisvaltainen kuva haastateltavat henkilöt ovat johdon laskentatoimien, lisäksi myös talousjohtajia sekä johdon sisäisiä asiakkaita kuten toimitusjohtajia henkilöitä.

Haastateltuihin seuraavia henkilöitä: toimitusjohtaja Anu Kuisma, talousjohtaja Anu Kuisma, sisäisestä laskennasta vastaava Hannele Koski, ja projektijohtaja Riitta Sirviö. Näiden haastattelusta ja sen kulttuurista saatua kuvaa vahvistaa muutamien muiden hallinnollisissa elimissä toimivien kanssa sekä mahdollisuus vapaasti kiertää kaikkia kulttuuria ja asenteita.

Haastateltavina oli useita johtoryhmän jäseniä kuten johtaja, yrityssuunnittelujohtaja Teemu Annala sekä

yrittäjäjohtaja Tuula von Zwegbergk. Haastattelujen tärkein muodostui johdon laskentatoimea varsinaisesti suorittavan controller Teemu Jääskön haastattelusta. Jotta johdon laskentatoimesta saatiin riittävän monipuolinen kuva oli haastateltavana myös operatiiviselta puolelta Lääkärikeskus Kielotien palvelujohtaja Kaisa Kareinen.

Accenture Oy:ssä haastattelut keskittyivät lähinnä country controller nimikkeellä toimivaan talousjohtaja Riitta Vahteriin. Hänen haastattelujensa vahvuus oli siinä, että hän johtaa ja kehittää yrityksen johdon laskentatoimen osastoa sekä myös se, että hän on aikaisemmin itsekin toiminut yrityksessä projekticontrollerina. Talousjohtajan lisäksi haastateltavana oli myös johdon laskentatoimea suorittava senior project controller Juhani Huhtala. Huhtalan tehtävänä on tarjota johdon laskentatoimen palveluja kahdelle yrityksen viidestä toimialayksiköstä. Myös muihin henkilöihin ja heidän kokemuksiin sekä käsityksiin johdon laskentatoimen roolista tutustuttiin ja näin varmistettiin mahdollisimman oikeanlaisen kokonaiskuvan saaminen.

Lukuisten haastattelujen lisäksi riittävän kattavan kokonaiskuvan saamiseksi tutustuttiin myös useista muista lähteistä saatuihin materiaaleihin. Näitä muita lähteitä olivat esimerkiksi yritysten julkaisemat vuosikertomukset, internet-kotisivut, yritysten asiakas- ja henkilöstölehdet sekä yritysesittelyt.

5. Yritysten analysointi

Tässä kappaleessa tutustutaan valittuihin case yrityksiin ja erityisesti niiden johdon laskentatoimeen. Jotta tutkittavien kohteiden, kolmen

organisaatiotyypiltään erilaisen yrityksen, johdon laskentatoimen rooleja voitaisiin paremman ymmärtää on myös yritysten toiminnan ja muodon ymmärtäminen tärkeätä. Yrityksen toiminnan ja organisaation yleiskuvauksella autetaan lukijaa orientoitumaan tutkittavien yritysten "maailmaan". Myös organisaation muotoa ja rakennetta on syytä tarkkailla, jotta voidaan todeta yritysten todellakin olevan juuri kyseisten tyyppien edustajia. Myös kontingenssiteorian puitteissa on hyvä saada kokonaisvaltainen kuva yrityksestä, jotta tutkimus olisi hedelmällisempi.

5.1 SOL Palvelut Oy

5.1.1 SOL Palvelut Oy yrityksenä

Vaikka SOL Palvelut Oy onkin perheyritys, on se silti Suomen toiseksi suurin siivousalan yritys. SOL Palvelut Oy:n liikevaihto oli vuonna 2001 65,9 miljoonaa euroa, jossa oli 23,7% kasvua edellisestä vuodesta. (SOL Palvelut Oy tasekirja 2001, 6)

SOL Palvelut Oy:n kotipaikka on Helsinki ja se toimii emoyhtiönä SOL-konsernissa. Koska emoyhtiön, SOL Palvelut Oy:n, osuus koko konsernin liikevaihdosta oli vuonna 2001 jopa 92%, tarkastellaan tässä tutkimuksessa vain pelkkää emoyhtiötä (SOL Palvelut Oy tasekirja 2001, 3). Lisäksi emoyhtiön selvä oma kokonaisuus on sopivampi tarkkailun kohde tässä tutkimuksessa. Emoyhtiön lisäksi konserniin kuuluvat muun muassa Linda Pesupalvelu Oy ja Virossa toimiva siivousyritys Oü Ro Ro Ro sekä muutamia pienempiä kiinteistöhuoltopalveluja tarjoavia paikallisia yrityksiä (SOL Palvelut Oy:n [www-sivut](http://www.solpalvelut.fi)).

1980-luvun alussa perustettu SOL Palvelut Oy koostuu seuraavista kolmesta osasta: SOL Siivouspalvelut, SOL Kiinteistöhuoltopalvelut ja SOL Pesulapalvelut (SOL Palvelut Oy uusien työntekijöiden orientoitumispaketti 2002, 5). Siivouspalvelujen liikevaihto oli vuonna 2001 58,2 miljoonaa euroa eli noin 88,4% emoyhtiön liikevaihdosta. Kiinteistöhuoltopalvelun vastaavat luvut olivat 3,6 miljoonaa euroa ja noin 5,5% kun taas pesulapalvelujen liikevaihto oli 4,1 miljoonaa euroa ja 6,1% emoyhtiön liikevaihdosta. Koko yrityksessä on 4 500 työntekijää, joista valtaosa on osa-aikaisia siivoojia. SOL Palvelut Oy:ssä, kuten muissakin palvelualan yrityksissä, henkilöstökulut ovat merkittävin osa kuluista. Vuonna 2001 henkilöstökulujen ja niiden sivukulujen osuus liikevaihdosta oli peräti 69,4%. (SOL Palvelut Oy tasekirja 2001, 13)

SOL-konsernin ja siten myös SOL Palvelut Oy:n omistus muuttui vuoden 2001 alussa. Vielä vuoden 2000 loppuun asti hallituksen puheenjohtaja ja yrityksen perustaja Liisa Joronen oli myös yrityksen pääomistaja. Vuodenvaihteessa 2001 Liisa Joronen siirsi lahjakirjalla lapsilleen Pasi Joroselle, Peppi Kairalle ja Juhapekka Joroselle 90 prosenttia emoyhtiön osakkeista, 30 prosenttia kullekin. (Kesäsolisti-asiakaslehti 2/2001, 2)

SOL Palvelut Oy:n organisaatiossa heijastuu hyvin voimakkaasti perustaja ja nykyisen hallituksen puheenjohtaja Liisa Jorosen henkilökohtaiset ominaispiirteet. Liisa Jorosen iloista ja energistä persoonallisuutta on pyritty hyödyntämään koko organisaatiossa. SOL Palvelut Oy on siten pyrkinyt saamaan heikosti arvostetun siivousalan vaikuttamaan iloisemmalta ja mielekkäämmältä. Jorosen edustamat ominaisuudet ovat hyvin vahvasti piirtyneet varsinkin yrityksen Helsingin Sörnäisissä sijaitsevan pääkonttorin, SOL -Cityn kulttuuriin. SOL Palvelut Oy on pyrkinyt tekemään siivousalalla toimimisesta mielekkäämpää rikkomalla perinteisiä näkemyksiä myös toimistorakenteessa. Pääkonttori ei vastaa

käsitystä tyypillisestä toimistosta. SOL -City on muodostettu muistuttamaan pientä kaupunkia, lukuisine eri paikkoineen kuten esim. pankki, jolla viitataan laskentaosaston kassasta ja maksuliikenteestä huolehtivaan osaan.

Yritys pyrkii näin erottumaan edukseen muista alan kilpailijoista ja houkuttelemaan työntekijöikseen henkilöitä, jotka omalla energisyydellään tuovat lisäarvoa palvelutyöhön. Tämän erilaisuuteen panostamisen takia SOL Palvelut Oy:lle on muodostunut muita yrityksiä enemmän omia kulttuurillisia erityispiirteitä ja omia käsitteitä. Esimerkkinä tästä on se, että yrityksessä ei ole, kuten voisi olettaa, siivoojia, kiinteistöhoitajia ja pesulatyöntekijöitä vaan heitä kaikkia kutsutaan palveluvastaaviksi. Tällä pyritään viestittämään, että yritys tarjoaa myös muita suoritteita kuin siivousta sekä samalla myös nostamaan siivoustyötä tekevien henkilöiden asemaa. Myös muuten organisaatiossa on pyritty välttämään tittelien käyttöä ja siten myös eriarvoisuutta ja rajoittuneisuutta.

5.1.2 SOL Palvelut Oy koneisto-organisaationa

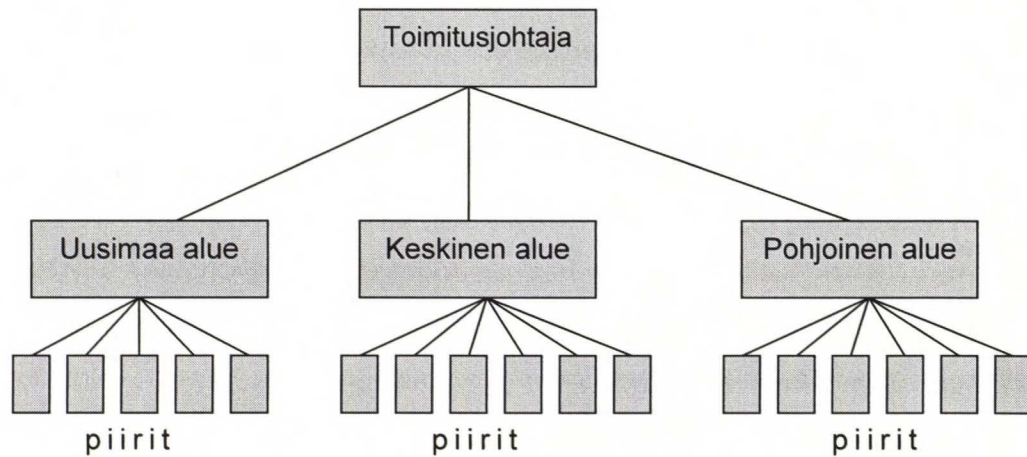
SOL Palvelut Oy:ssä ilmenee erittäin voimakkaasti koneisto-organisaation perusominaisuuksia kuten operatiivisen toiminnan rutiinimaisuus ja vähäiset vaatimukset työntekijöiden koulutuksen suhteen. SOL Palvelut Oy:n organisaatio on erittäin vahvasti rakennettu toimimaan tehokkaasti ja luotettavasti omalla stabiililla päätoimialallaan, siivousalalla. Näiden ja monien muiden syiden takia SOL Palvelut Oy:n suorittama toiminta ja organisaatio ovat erinomaisia esimerkkejä koneisto-organisaatiosta ja sen operatiivisesta toiminnasta.

Organisaatio on niin voimakkaasti suunniteltu vastaamaan yksinkertaista ja rutiininomaista toimintaa, että sen mahdollisuuksia pärjätä monimutkaisemmassa ja muuttuvammassa ympäristössä voidaan epäillä. Tosin siivouspalveluala on todennäköisesti myös tulevaisuudessa hyvin voimakkaasti rutiinimaiseen ja säännölliseen työhön painottuva toimiala ja se takaa siten myös jatkossa SOL Palvelut Oy:lle hyvät perusteet menestyksekkääseen toimintaan.

Siivoustyössä korostuu esimiesten asettamien vaatimusten mukainen toiminta. Vaatimukset, joita valvotaan hyvin tarkkaan, ovat yleisesti kaikkien tietoisuudessa. Itse siivoustoiminnan suorittamista varsinaiset asiakkaat harvoin näkevät, vaan sen sijaan he näkevät suoritteen laadun vasta itse suorituksen jälkeen. Suoritteen luonteen takia sen suorittamisprosessi ja lopputulos ovat voimakkaasti standardisoitu ja valvottu. Siivouspalvelujen ja muiden palvelujen suorittajat eli palveluvastaavat ovat tarkasti ohjeistettu työtehtäviään varten ja ohjeistuksessa pysymistä mitataan säännöllisesti. Täten voidaankin todeta yrityksen kommunikaation perustuvan koneisto-organisaatiolle tyypilliseen tapaan työprosessien standardoimiseen. Vahvan ohjeistuksen ja työn suhteellisen yksinkertaisuuden takia palveluvastaajilta ei vaadita korkeata koulutusta, vaan SOL Palvelut Oy tarjoaa tarvittavan koulutuksen itse. Myös tämä on hyvin tyypillistä koneisto-organisaatiolle.

SOL Palvelut Oy:n organisaatio on muodostettu maantieteellisin perustein kolmeen eri osaan nimeltään Uusimaa, Keskinen ja Pohjoinen. Kussakin kolmessa alueessa on kuviossa 3 kuvatun organisaatiorakenteen mukaisesti 5-7 piiriä, joita johtaa palvelujohtajat. Yrityksessä on yhteensä 17 piiriä. Piirejä johtavien palvelujohtajien lisäksi yrityksen keskijohtoon kuuluu myös kutakin piiriä kohden 2-10 palveluesimiestä, joilla kullakin on vastuullaan tietty osa piiriä. (Sirviö, Koski)

Kuvio 3. SOL Palvelut Oy:n maantieteellinen organisaatio



Organisaatiossa vallitsee hyvin voimakas ylhäältä-alas -kulttuuri. Ylimmän johdon eli strategisen huipun tehtävänä on muun muassa eliminoida epävarmuutta ja varmistaa, että toiminnot suoritetaan ilman ongelmia. Yrityksen strateginen johto on erittäin kapea ja vastuu on erittäin vahvasti keskittynyt etenkin toimitusjohtajalle. KeskJohdon tehtävä on valvoa operatiivisen ytimen toimintaa ja huolehtia siitä, että palveluvastaavia on oikea määrä oikeisiin tehtäviin sekä muiden resurssien kuten työkalujen allokoinnista. KeskJohdon tehtäväksi jää myös toiminnan jatkuvuuden ja tasaisuuden varmistaminen.

Työprosessien standardisoinnin takia SOL Palvelut Oy:n teknostruktuurilla on merkittävä rooli. Vaikkei hallintoelimiin, sisältäen strategisen johdon, teknostruktuurin ja tukitoiminnot, kuulu kuin 17 henkeä yrityksen 4 500 työntekijästä, voidaan sen asemaa pitää merkittävänä. Rutiinimainen ja automatisoitu toiminta mahdollistavat hallinnollisen elimen suhteellisen pienen koon. Standardisoidun työprosessien ja toiminnan ennustettavuuden vuoksi sekä halutun palvelutason ylläpitämiseksi yritys

on panostanut henkilökunnan koulutukseen paljon; vuonna 2001 henkilöstön koulutukseen sijoitettiin 1,1 miljoonaa euroa (SOL – Yhtiöt, Perustiedot 2002, 1). Koulutus ei tosin jää yksin teknostruktuurin harteille, vaan myös keskijohdolla on siinä merkittävä rooli toteuttajana. Yrityksen teknostruktuuriin kuuluu myös laskentaosasto. Laskentaosasto, etenkin johdon laskennan puoli, on erittäin pieni hyvin pitkälle standardisoidun ja automatisoidun toiminnan takia. Laskentaosaston muotoa ja roolia käsitellään tarkemmin kappaleessa 5.1.3.

SOL -Cityssä toimivien toimihenkilöiden työnkuvien rajoittamattomuuden avulla on mahdollistettu tukitoimintojen organisatorinen keveys. Esimerkiksi yrityksen pääkonttorissa SOL -Cityssä ei ole vastaanottoa lainkaan, samoin kahvilat ja muut vastaavat toiminnot ovat ulkoistettuja. SOL -Cityssä aistittavaa organisaatiossa vallitsevaa ilmapiiriä voisi kuvailla isoksi siivoustalkoiksi, jossa kaikki pyrkivät auttamaan toinen toistaan huolimatta omasta työnkuvastaan. Vaikka tunnelma onkin kuin suurissa siivoustalkoissa, on ilmapiiri silti hyvin seesteinen ja järjestelmällisen tuntuinen.

Huolimatta yrityksen pyrkimyksestä saada yleisesti vähemmän arvostettu siivousala vaikuttamaan mielekkäältä esimerkiksi vähentämällä tittelien asemaa ja luomalla ilmapiiristä energistä, voidaan yritystä pitää hyvänä esimerkkinä koneisto-organisaatiosta. Yrityksen tarjoamat suoritteet ovat kuitenkin edelleen rutiinimaista työtä vaativia.

5.1.3 SOL Palvelut Oy:n johdon laskentatoimi

Kuten aikaisimmissa kappaleissa jo todettiin, on SOL Palvelut Oy:n toiminta vakaassa toimintoympäristössä hiottu niin varmaksi ja

tehokkaaksi, että tukitoimintojen ja teknostruktuurin ei tarvitse suoriutua kuin rutiinitehtävistään. Pääsääntöisesti toiminnan kehittäminen jää strategisen johdon vastuulle, kun taas keskijohto vastaa lähinnä vain resurssien allokoimisesta ja rutiinitoimintojen ylläpitämisestä.

SOL Palvelut Oy:n laskentaosasto on kooltaan erittäin pieni. Yrityksen sisäisestä laskennasta vastaa pääsääntöisesti vain yksi henkilö ja ulkoisesta laskennasta vain kolme henkilöä. Laskentaosaston eri funktioista vastaavaa talousjohtajaa heillä ei erikseen ole. Laskentaosaston koon ja toiminnan luonteen vuoksi osasto on keskitetty yrityksen pääkonttoriin, SOL -Cityyn.

Yrityksessä vallitsee hyvin omalaatuinen käsitys siitä, mitä johdon laskentatoimi tarkoittaa. Yritys on tässä, kuten monessa muussakin asiassa, joskus jopa tarkoittamattaan, luonut uusia omia käsitteitä ja merkityksiä yleisesti tunnetuille käsitteille. Käsitteen johdon laskenta koettiin yrityksessä tarkoittavan lähinnä vain yhden tietyn henkilön, laskentaosaston Hannele Kosken, suorittamaa rutiinimaista työtä. Tällä funktiolla viitataan erityisesti hänen kuukausittain suorittamaan JOHLA -ajoon. JOHLA -ajo on johdon työvälineeksi tarkoitettu kuukausittainen raporttipaketti. Raportin nimi muodostuu sanoista johdon laskelma.

SOL Palvelut Oy:n johdon laskenta kulminoituu kuukausittain suoritettavaan JOHLA -ajoon. Sisäisestä laskennasta vastaava Hannele Koski kuvaa JOHLA -ajon roolia seuraavasti:

Siis JOHLA -ajo on ihan kuin jumalan asemassa tässä yrityksessä. Kun mä tulin tänne niin mä en voinut edes ymmärtää, että kuinka jollain ajolla voi olla näin merkittävä asema, kunnes mä rupesin itse tekemään sitä ja kun kaikki puhui koko ajan JOHLAsta ja elää sen ympärillä. Se tosiaan määrää todella vahvasti esimiesten toimintaa.

Toimitusjohtaja Anu Eronen on samoilla linjoilla toteamalla, että ”sisäisellä laskennalla (tässä vain JOHLA -ajo) on erittäin merkittävä rooli koko organisaatiossa.”

Jo vuodesta 1992 asti käytössä ollut JOHLA -ajo on kuukausittain suoritettava tuloslaskelmaluonteinen toiminnan kannattavuuden seurantaraportti. Raportti ajetaan tietojärjestelmistä aina edellisen kuukauden kirjanpilotietojen selvittyä kuukauden toisen päivän iltana. Kuukauden kolmanteen aamuun mennessä raportit on ajettu piirin vetäjien, palvelujohtajien koneille (Koski). Hannele Koski kuvaa johtajien suhtautumista raporttien saamiseen seuraavasti:

Piirien vetäjät ovat kuin hyeenat niitä hakemassa heti silloin aamulla, koska ne ovat niin tärkeitä. He tutkailevat raporttia ja jakavat tietoa sitten omille organisaatioilleen.

Yrityksen kehitysjohtajana toimiva Riitta Sirviö tarkoittaa JOHLA -ajon hyödyntämistä piiritasolla seuraavasti:

Meillä on 17 piiriä, ja ne pitää kerran kuukaudessa piirikokouksen, jossa heidän on määrä käydä läpi tiettyjä JOHLA -ajosta saatuja asioita. Piireille on annettu sellaiset minimiagendat, jotka täytyy näkyä sitten kokousten pöytäkirjoissa.

Myös toimitusjohtaja Anu Eronen kokee näiden ajojen olevan erittäin tärkeitä organisaation ohjaamisessa toteamalla seuraavasti:

Nää ajot on aidosti kehittämisen työkaluja, sillä tiedot saadaan jo heti kuukauden alussa niin nopeasti, että sillä pystytään vaikuttamaan kuluvaan kuukauteen.

Valtaosa raportin tiedoista perustuu kirjanpidosta saatuihin lukuihin. Raportissa vertaillaan kustannuspaikoittain ja asiakkaittain edellisen

vuoden ja kuluvan vuoden toteutuneita sekä kuluvalle vuodelle budjetoituja myyntejä ja kuluja kuukausitasolla ja kumulatiivisesti. (JOHLA – raportin sisältö 2002, 3)

JOHLA -ajon raportin sisältö on sen suuresta koosta huolimatta pelkistetty siten, että se on mahdollisimman selkeä ja helppolukuinen. Kuten toimitusjohtajakin toteaa: ”kyllähän ne pitää olla siten, että niitä kaikki pystyy lukee, eihän tällainen tavallinen maallikko ymmärrä niitä muuten ollenkaan.”

JOHLA -ajolla on niin merkittävä rooli, että monet yrityksen työntekijöistä assosioivat johdon laskennan tarkoittavan vain tätä yhtä tiettyä raporttia. Muuta ei edes mielletä kuuluvan sisäiseen laskentaan, vaikka yritys suorittaa myös muuta sisäistä laskentaa. JOHLA -ajoista vastaavan henkilön toimenkuva on siis vastata historiaan suuntautuneiden rutiiniraporttien ajoista ja niissä mahdollisesti ilmenevien tietojen oikeellisuudesta. Tämän lisäksi hän vastaa myös JOHLA -ajon saaneiden operatiivisten johtajien ajon sisältöön liittyviin kyselyihin. Tarvittaessa hän myös, johtajien näin pyytäessä, syventyy raportissa ilmeneviin epäkohtiin ja selvittää niiden syyt ja rakenteet. Hänen työnkuvaansa ei kuitenkaan kuulu esimerkiksi ennakointien analyysien suorittaminen.

Sen sijaan yrityksen toiminnan syvemmän tarkastelun jälkeen voidaan todeta, että nimikkeellä kehitysjohtaja toimiva henkilö suorittaa satunnaisia hyvinkin tyypillisiä johdon laskennan raportteja. Hänen tehtävänsä on enemmänkin vastata yrityksen toiminnan kehittämisestä. Tätä tarkoitusta varten hän suorittaa myös johdon laskentatoimelle tyypillisiä tehtäviä kuten esimerkiksi analyysijä. Kehitysjohtaja Riitta Sirviö kuvaa analyysien käyttötarkoitusta seuraavasti:

Analyysejä tehdään tietyllä tavalla säännönmukaisesti, tarkoituksena on katsoa kuinka toimintaa voitaisiin kehittää. Analyysien pohjalta kehitetään uusia toimintatapoja, periaatteena on jatkuvan paranemisen mekanismi. Eihän mutu-tiedon perusteella voi mitään tehdä.

Teen analyysien perusteella pohjan, joka sitten esitetään 3-4 kertaa vuodessa pidettävillä valtakunnallisilla myynnin ja markkinoinnin johtamispäivillä. Siellä sitten ryhmissä tehdään ne (kehitysehdotukset) loppuun. Eihän ne totaalisesti muutu, mutta tiettyjä uusia pointteja tulee. Lähinnä tässä on tarkoituksena saada piirinvetäjät sitoutumaan näihin parannuksiin.

Analyysien luonne on enemmänkin tilannekohtainen, vaikka niiden rakenteessa onkin tiettyä säännönmukaisuutta. Kehitysjohtaja Sirviö kommentoi analyysien rakennetta näin:

Analyysit on toimialakohtaisia, meillä siivoustoiminta on jaettu toimialoihin esim. elintarvikealan yritykset. Ne on muotoa toimiala kontra ABC, joka on tällainen SOLE-jako, mikä meillä on asiakkaita varten. Näissä analyyseissä tuotteistetaan päätoimialaryhmistä saatuja tunnuslukuja tarjouksia varten.

Kehitysjohtaja toimii hänen työnkuvansa mukaisesti toiminnan kehittäjänä. Vaikka kehitysjohtajantoiminta täyttääkin monet perinteiset johdon laskennan toimenkuvaukset, eivät kaikki organisaatiossa miellä hänen toimintansa kuuluvan johdon laskennan piiriin. Esimerkiksi sisäisestä laskennasta vastaava laskentaosaston henkilö ei edes tiedä näiden kehitysjohtajan suorittamien analyysien tarkempia tarkoituksia, vaikka hän on itse mukana tiedon keräämisessä yrityksen käyttämästä UNIX - pohjaisesta MERITT -ohjelmasta.

Organisaatiossa vallitsee tässäkin asiassa hyvin voimakas oma käsitys tiettyjen asioiden merkityksestä. Tätä ehkä jopa rajoittunuttakin näkemystä ei pidä automaattisesti tulkita negatiivisena piirteenä. Kyseisen yrityksen operatiivisen toiminnan yksinkertaiseen luonteeseen tuntuu paremmin sopia juuri edellä mainitun esimerkin kaltainen käsitteiden

yksinkertaistaminen sekä omaan toimintaan mukauttaminen kappaleessa 3.2 käsitellyn kontingenssiteorian hengessä.

Vaikka johdon laskentatoimi yrityksessä sen näkyviltä osin onkin enemmänkin historiaan ja erityisesti ns. lagging indicator mittareihin perustuvaa toimintaa on myös yrityksessä ilmenevät ennustavat roolit huomioitava. Operatiivisen toiminnan helpon ennustettavuuden johdosta vastuuasemissa toimivat työntekijät kuten palvelujohtajat ovat muodostaneet omia heuristisia mallejaan arvioidakseen potentiaalisen asiakkaan kannattavuutta. Tämä on pitkälti kappaleessa 3.3 kuvattua hiljaista tietoa.

Seuraavaksi käydään läpi Partasen (2001) muodostamien johdon laskelmatoimen roolimetaforien ilmentymisiä ja voimakkuuksia SOL Palvelut Oy:ssä.

Informaatio- ja valvontaroolit

SOL Palvelut Oy:ssä johdon laskentatoimen roolit ovat voimakkaasti painottuneet juuri informaatio- ja valvontarooleihin. Yrityksen omista, yleisesti ymmärretyistä käsitteistä poikkeavista käsitteistä huolimatta yrityksen johdon laskennan piiriin voidaan sisällyttää talousosaston Hannele Kosken ja kehitysjohtaja Riitta Sirviön suorittamat toiminnot ja roolit. Sen lisäksi on myös syytä huomioida hiljaisen tiedon muodossa tapahtuva johdon laskentatoimi, vaikkei tätä voidakaan täysin kartoittaa usein juuri sen tiedostamattomuuden vuoksi.

Operatiivisen toiminnan tasaisuus ja yksinkertaisuus mahdollistavat hyvinkin tehokkaan ja paikkansa pitävän seurantaraporttien

muodostamisen. Myös operatiivisen toiminnan voimakas standardisointi vaatii voimakkaan suorituksen seurantarjestelmän. Seuraavaksi käydään läpi eri informaatio- ja valvontaroolien (Partanen 2001) ilmenemistä ja laajuutta SOL Palvelut Oy:ssä.

Informaatikko

SOL Palvelut Oy:n käsittämän sisäisen laskennan kulmakivenä olevan JOHLA -ajon pääasiallinen tarkoitus on tarjota yrityksen toiminnanjohtajille ja kehittäjille informaatio mahdollisimman reaaliajassa. Informaatiota on tarjottu yrityksen johtajille tässä muodossa jo vuodesta 1992 ja se on saavuttanut koko organisaation läpi kattavan tunnettavuuden. JOHLA -ajon suorittaja Hannele Koski on toiminut tehtävässään jo muutaman vuoden.

Hän kokee JOHLA -ajon suorittamisen ja siihen liittyviin epäselvyyksiin vastaamisen päätehtäväkseen. Näiden kuukausittain suoritettavien ajojen lisäksi hän tuottaa satunnaisesti, esimerkiksi kehitysjohtajan ja toimitusjohtajan toimeksiantamana informaatiota myös erityisselvityksiä varten. Kuten toimitusjohtaja Eronen kuvaa, ”hän (Hannele Koski) vain kerää tarvittavat tiedot ja sillä sipuli. Ei hän niitä millään lailla analysoi.” Hänen tehtävänsä kuuluu informaatikolle hyvin tyypilliseen tapaan (Partanen 2001, 133) saadun tiedon oikeellisuuden tarkastaminen ja siitä vastaaminen. Täten voidaankin sanoa yrityksen johdon laskennan olevan erittäin vahvasti informaation roolissa.

Tulkki

Tulkin roolin kahdesta selvästä eri osasta (ks. kpl 2.4.1) ainakin toinen ilmenee hyvinkin voimakkaasti. Tällä viitataan johdon laskennan tarjoaman informaation ymmärrettäväksi saattaminen. Toimitusjohtajan kuvauksen mukaisesti Hannele Kosken tehtävää voidaan kuvata seuraavalla tavalla:

Hänen tehtävänsä on auttaa tilikartan luvussa, sillä eihän tavallinen tallaja ymmärrä niistä muuten mitään. Eikä oo tarkoituskaan, että muut osaa ne kaikki. Sitä vartenhan meillä on juuri laskentaosasto.

Hänen tehtävänsä on siis vastata JOHLA -ajon sisältämä informaation perusteella muodostumiin epäselvyyksiin vastauksia sellaisessa muodossa, että viestin vastaanottavat johtajat, erityisesti piirien vetäjät sen ymmärtävät.

Tulkin toista tehtävää erilaisten käsitteistöjen luojana ei voida laskea SOL Palvelut Oy:n johdon laskennan rooleihin. Vaikka yrityksessä onkin hyvin voimakkaat omat merkitykset monille myös yleisesti tunnetuille johdon laskentatoimen käsitteille, ei johdon laskentatoimen koeta olevan se elin, joka niitä yrityksessä muodostaisi. Toisaalta laskentaosaston tarjoamassa JOHLA -ajossa käytettävät termit ovat laskentaosaston kehittämiä ja niitä käytetään laajasti koko organisaatiossa. Esimerkkinä näistä ovat katenimitykset, yritys on korvannut eri katenimitykset; kuten myyntikate ja käyttökate, omilla katenimikkeillä kuten kate 0, kate 1 jne.

Johdon laskentatoimen tulkin roolia käsitteiden luojana voidaan pitää kertaluonteisena, mutta ei jatkuvana ilmiönä. Siten myöskään organisaation eri osien ajatusmallien yhtenäistämistä ei tapahdu johdon laskentatoimen taholta, ei ainakaan jatkuvasti.

Kouluttaja

Kouluttajametaforan mukainen johdon laskennan koulutuksen antaminen on yrityksessä vahvasti kehitysjohtajan vastuulla. Sitä ei sinänsä koeta osaksi yrityksen sisäistä laskentatoimea, vaan se jätetään täysin kehitysosaston vastuulle. Yritys pitää 3-4 kertaa vuodessa valtakunnalliset myynnin ja markkinoinnin johtamispäivät, joissa kehitysjohtaja Sirviö

tarjoaa johtajille mahdollisuuden kouluttautua myös johdon laskentatoimen saralla. Koska tämä koulutus on vain projektiluonteisesti toimivan kehityspäällikön harteilla, ei kouluttajan rooli ilmene yrityksen johdon laskennan suorittajien rooleissa kovinkaan voimakkaasti.

Lähettiläs

Hannele Kosken passiivisen ja enemmän rutiiniraporttien suorittajana toimimisen takia hänellä ei ole merkittävää rajapintaa johtohenkilöihin saatikka muihin organisaation jäseniin kuin itse SOL -Cityssä toimiviin. Täten myöskään ei voida sanoa, että hänellä olisi merkittävä rooli yrityksen ylimmän johdon ja arvojen edustajana.

Toisaalta kehitysjohtaja Sirviö oman harkintansa varaan jäävän ajankäytön ja suuntautumisen allokoinnin myötä toimii erittäin vahvasti yrityksen arvojen edustajana. Hän kokee edustavansa johtoryhmän arvoja ja pyrkivänsä heidän tavoitteisiinsa.

Sosiaaliviranomainen

Sosiaaliviranomaisen roolia ei yrityksen käsittämässä sisäisessä laskennassa juurikaan esiinny. Tosin kehityspäällikön toimiessa hyvin laajasti organisaatiossa ja pyrkiessä löytämään organisaation epäkohdat ja parantamaan niitä kehittämiensä mekanismien mukaisesti voitaisiin todeta myös sosiaaliviranomaisen metaforan ilmenevän. Koska kehityspäällikön toimenkuva on paljon laajempi kuin vain kehittää sisäistä laskentaa, ei sisäisessä laskennassa esiinny sosiaaliviranomaisen roolia.

Passipoliisi

Passipoliisimetaforan kaltaisen perinteisen valvontaroolin rinnalle muodostuneet toiminnallisemmat interventiot eivät esiinny SOL Palvelut Oy:n johdon laskentatoimen suorittajien keskuudessa. JOHLA -ajojen

perusteella muodostettujen rutiiniraporttien informaation sisältöön ei johdon laskenta puutu, ellei informaatioissa ilmene selviä asiavirheitä. Poikkeavuuksien huomioiminen ja niihin puuttuminen jäävät täysin informaation vastaanottavan johtajan vastuulle.

Kehitysjohtajan toiminta muodostaa kuitenkin eräänlaisen passipoliisin roolin johdon laskentatoimelle. Tämä rooli ilmenee kehitysjohtajan osallistumisella merkittävimpien tarjouksien kannattavuuslaskelmien tekemiseen. Toisaalta kehitysjohtajalla on omien sanojensa mukaisesti myös ”vahva puuttumisvelvollisuus, esimerkiksi jos piiri toimii sovittujen toimintamallien vastaisesti.” Mutta tätä ei voida laskea johdon laskennan rooliksi, sillä kehitysjohtajan toimenkuva on paljon muutakin kuin vain johdon laskennan rooli.

Toisaalta hänellä on osittain hyvinkin voimakas valvontarooli. Seuraavassa kehitysjohtaja kuvaa tarjousten hyväksymisprosessien luonnetta organisaatiossa sekä myös omaa rooliaan niissä:

Tarjouksissa tehdään tiukkaa laskentaa. Piirit hyväksyy tarjoukset itse sen kaavan mukaan mikä on sovittu, vaikka rehellisyyden nimissä täytyy sanoa, että systemaattisuus eri piirien välillä näissä tarjousten katelaskennoissa vaihtelee aika lailla. Suurimmissa tapauksissa olen sitten jo itse mukana.

Täten voidaan todeta, että johdon laskennan, johon tässä tapauksessa myös kehitysjohtaja voidaan lukea, valvontarooli on ainakin tietyissä asioissa hyvinkin voimakas. Toisaalta hänen rooliaan passipoliisina voidaan tässä tapauksessa pitää hyvinkin välillisenä. Hän on mukana asettamassa yleisiä ohjeita ja kriteerejä hyväksytyille toiminnalle, mutta ei niinkään välittömästi osallistumassa yksittäisten tapausten hyväksymisprosessiin.

Vakooja

Vakoojan roolia pidetään eräänlaisena epäonnistuneen lähettilään roolina. Kuten aikaisemmin todettiin ei sisäisellä laskennalla yrityksessä juurikaan ole välitöntä rajapintaa johtajien kanssa. Täten lähettilään, kuten myöskään vakoojan, roolia ei varsinaisesti ilmene sisäisessä laskennassa. Mutta kuten aikaisemmin myöskin todettiin, voidaan kehitysjohtajan toimet osittain laskea myös johdon laskennan toimiksi. Tosin hänen johdon laskennan toimissaan ei havaittu mitään piirteitä, jotka olisivat viitanneet vakoojan rooliin.

Salapoliisi

Johdon laskennan päätoimen, JOHLA -ajon, suorittajan rooli on organisaatiolle niin selvä, ettei hänelle ole päässyt muodostumaan minkäänlaista salapoliisin roolia. Myöskään kehitysjohtajan toimissa ei ilmennyt salapoliisimetaforan mukaisia piirteitä.

Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

SOL Palvelut Oy:ssä sisäisellä laskennalla ei ole kovinkaan merkittävää vuorovaikutus- tai johtamissuhdetta muuhun organisaatioon nähden. Vaikka sisäisestä laskennasta vastaava onkin lähes kuukausittain yhteydessä eri johtajiin, heidän selvittäessään tuloslaskelmaraportissaan ilmeneviä poikkeavuuksia, ei hänellä voida sanoa olevan aitoa vuorovaikutussuhdetta. Hänen suhteensa johtajiin ei ole tasa-arvoista, vaan hän on tiedon tarjoajana enemmänkin vastaavana osapuolena, eikä siten pysty aktiivisesti vaikuttamaan organisaatioon tai sen toimintamalleihin.

Sillanrakentaja

Sillanrakentajametaforan ilmeneminen vaatisi yrityksessä tasa-arvoisempaa asetelmaa johdon laskennan ja johtajien välille, jotta sitä voisi ilmetä organisaation sisäisessä laskennassa. Kanssakäymistä johtajien kanssa esiintyy tietyissä yhteyksissä, mutta ei kuitenkaan siinä määrin, että sitä voisi pitää todellisena yhteistyönä. Myöskään kehitysjohtajan roolia, hänen tarjoamastaan avusta ja koulutuksesta huolimatta, ei voida pitää täysin tasa-arvoisena sillanrakentamisena, vaan kyseessä on enemmänkin ylimmän johdon intressien ajamista keskijohdon ajatusmalleihin.

Busineksen vetäjän luottomies

Busineksen vetäjän luottomiehen metaforan kaltaista välitöntä ja luottamuksellista suhdetta ei yrityksen johdon laskentatoimen suorittajilla ole. Rutiiniraporttien tuottajalla on enemmänkin avustajan rooli ja kehitysjohtajan rooli on toimia ylimmän johdon edustajana ja kouluttajana. Täten heillä ei voida sanoa olevan johtajien kyseenalaistajan tai sparraajan roolia yrityksen johtajien kanssa.

Tulevaisuusorientoituneet roolit

Tulevaisuusorientoituneilla rooleilla viitataan kaikista sofistikoituneimpiin johdon laskennan rooleihin. Erityisesti tällä tarkoitetaan heidän vastuualueensa laajentamista liiketoiminnan strategisen suunnittelun suuntaan.

Ralliauton kartanlukija

Kuten kappaleessa 2.4.3 todettiin, on ralliauton kartanlukijan metaforan ilmeneminen hyvin poikkeuksellista. Tällaista voidaan odottaa ilmenevän

vain monimutkaisemmissa ja haastavimmissa ympäristöissä toimivissa organisaatioissa, mutta ei tyypillistä koneisto-organisaatio -tyyppiä edustavassa SOL Palvelut Oy:ssä. SOL Palvelut Oy:ssä johdon laskennan suorittajien toimenkuvaan ei kuulu tulevaisuuden analysointi ja kartoittaminen. Kehitysjohtaja Sirviö kuvaa tulevaisuuden hahmottamista ja ennustamista yrityksessään seuraavasti:

Meidän mekanismi on toiminut niin, että ennustukset tulevaisuudesta on kyllä lähinnä toimitusjohtajan vastuulla. Ja ne (ennustukset) on lähinnä toimialan kehittymisestä. Piirin johtajat ja tukiportaalan henkilöt käsittelevät näitä asioita sitten kehittämiskokouksissa. Me (johdon laskentatoimi) ei siis tehdä näitä ehdotuksia tulevaisuudesta.

5.2 Mehiläinen Oy

5.2.1 Mehiläinen Oy yrityksenä

Helsingissä vuonna 1909 alkunsa saanut Sairaalaosakeyhtiö Mehiläinen kasvoi ja sai arvostusta hyvänä ja laadukkaana helsinkiläisenä yksityisenä sairaalana lähes koko 1900-luvun ajan. Samaan aikaan toinen yksityinen lääkärikeskus, vuonna 1932 perustettu, Lääkärikeskus Vuori, joka myöhemmin tunnettiin nimellä Tohtoritalo-konserni, kasvatti mainetta Turun alueella. Vuonna 2001 Tohtoritalo-konserni ja Sairaalaosakeyhtiö Mehiläinen fuusioituivat yhdeksi suureksi yhtiöksi. (Mehiläinen Oy:n www-sivut)

Fusion myötä muodostuneesta yhtiöstä, Mehiläinen Oy:stä, tuli Suomen johtava yksityisiä terveydenhuoltopalveluja tuottava yritys. Tässä tutkimuksessa yhtiöstä käytetään lyhennettyä nimeä Mehiläinen. Mehiläinen tarjoaa yleis- ja erikoislääkäri-, työterveyshuolto, sairaala-, tutkimus- ja hoivapalveluja. Perinteisen terveydenhuollon lisäksi

Mehiläinen konserni tarjoaa myös terveydenhuollon IT – sovelluksia (Mehiläinen Oy, Toimintakertomus 2001, 5).

Mehiläinen -terveydenhuoltoketjuun kuuluu kymmenen lääkärikeskusta, joista kuusi sijaitsee pääkaupunkiseudulla ja muut Salossa, Turussa, Kuopiossa ja Vaasassa. Kymmenen lääkärikeskuksen lisäksi yhtiöön kuuluvat myös kaksitoista, lääkärikeskuksia rajatumpia palveluja tarjoavaa lääkäriasemaa sekä kolme sairaalaa, jotka toimivat Helsingissä, Turussa ja Vaasassa. (Mehiläinen Oy:n [www-sivut](#))

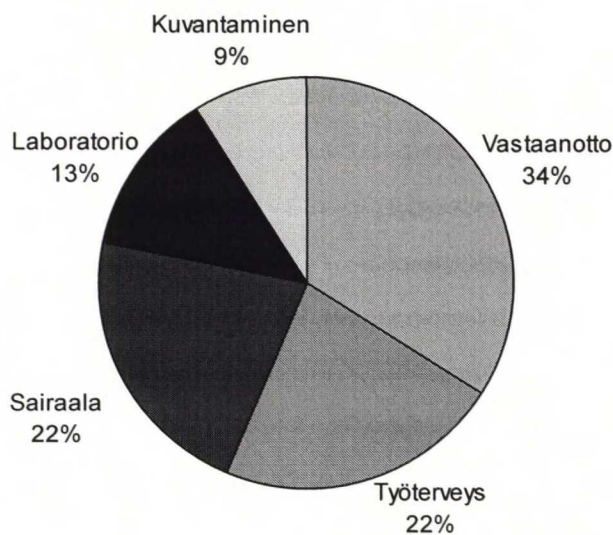
Vaikka terveydenhuoltoala onkin Suomessa hyvin vahvasti julkisen sektorin hallitsemaa, on yksityisten yritysten osuus viime vuosien aikana saavuttanut merkittävää kasvua. Terveystenhuollon yksityissektorin nykyisen 10%:n markkinaosuuden odotetaan kasvavan 20-25%:iin vuoteen 2010 mennessä lainsäädännön muutoksista johtuvan avoimemman kilpailun myötä. (Mehiläinen Oy, Toimintakertomus 2001, 7) Vapautuvien markkinoiden kilpailun tiukentumisen myötä yksittäiset lääkärikeskukset ovat entistä vahvemmin keskittymässä terveydenhuoltoketjuiksi.

Mehiläisen strategiana ja tavoitteena on toteuttaa oman valtakunnallisen ketjun rakentaminen ja siten vahvistaa jo entuudestaan vahvaa markkinaosuuttaan. Mehiläisen liikevaihto vuonna 2001 oli 49 miljoonaa euroa (Mehiläinen Oy, Toimintakertomus 2001, 5) kun samaan aikaan sen merkittävimpien kilpailijoiden, Medivire Oy:n ja Diacor Oy:n, liikevaihdot olivat vastaavasti 46 ja 40 miljoonaa euroa. (Medivire Oy:n ja Diacor Oy:n [www-sivut](#)).

Mehiläisen 49 miljoonan liikevaihdossa oli 23,6% kasvua edellisestä vuodesta. Liikevaihdon kasvusta 15,9% oli orgaanista kasvua. Yksityisen

terveydenhuoltoalan kasvun ollessa samana vuonna vain 7%, vahvasti Mehiläinen markkinaosuuttaan merkittävästi. Mehiläisen liikevaihto on jakaantunut hyvin leveälle alueelle. Mehiläisen liikevaihdon jakautuminen palvelusektoreittain on esitelty kuviossa 4. (Mehiläinen Oy, Toimintakertomus 2001, 5 & 7)

Kuvio 4. Mehiläisen liikevaihdon jakauma palveluittain



Lähde: Mehiläinen Oy, Toimintakertomus 2001, 7

Yrityksen palveluksessa on 1 050 lääkäriä sekä 600 muuta henkilökuntaan kuuluvaa työntekijää. Mehiläisen 13:ssa eri toimipisteessä kävi vuonna 2001 yhteensä yli miljoona asiakasta, joista suurin osa oli työterveyssopimuksen piirissä olevia työntekijöitä. (Mehiläinen Oy:n www-sivut)

5.2.2 Mehiläinen Oy asiantuntijaorganisaationa

Vaikka Mehiläinen elääkin vielä fuusion jälkeistä murroskautta, voidaan sitä pitää tutkimuksen kannalta hyvänä case -yrityksenä. Mehiläinen vastaa erittäin hyvin kappaleessa 3.1.2 kuvattua Mintzbergin organisaatiotypologian asiantuntijaorganisaatiotyyppiä. Asiantuntijaorganisaatiolle tyypilliseen tapaan Mehiläisen toiminnan menestys rakentuu onnistuneen ydinpalvelun, lääkärien ja asiakkaiden kohtaamisten, ympärille. Operatiivisen toiminnan ytimen muodostavien lääkärien valinta on kriittisessä asemassa yrityksen liiketoiminnan onnistumisessa. Johtoryhmän jäsen, talousjohtaja Antti Peltonen, kuvaa lääkärien valintaa seuraavasti:

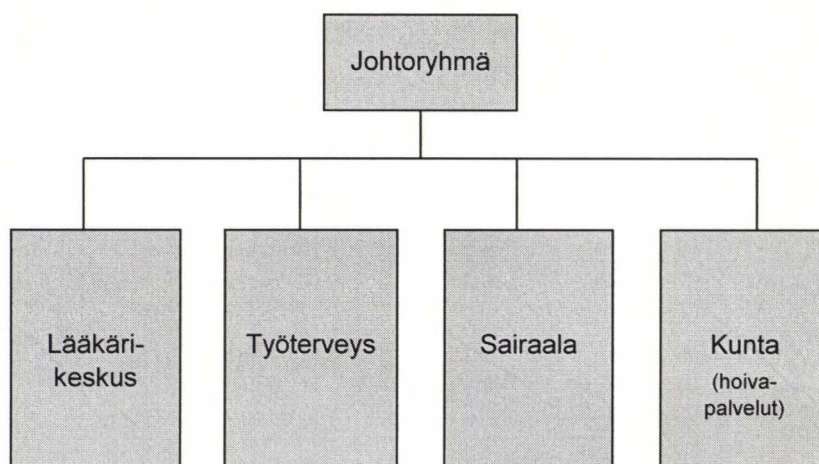
Meidän ylilääkäri hyväksyy jokaisen lääkärin erikseen. Tässä valtiossa kun on lääkärintutkinnot niin tää muodollinen puoli on aika hallussa, ja sitten ylilääkäri katsoo sopiiko tämä kyseinen henkilö meidän organisaatioon.

Yli tuhannen palvelevan lääkärin myötä yritykselle on muodostunut erittäin vahva asiantuntevaa palvelua tarjoavan yrityksen maine. Asiantuntevan operatiivisen toiminnan myötä yritys on vakiinnuttanut asemansa luotettavana palveluntarjoajana. Asiantuntija-organisaatiolle tyypilliseen tapaan, nopea muutoskyky ei ole organisaatiolla luonteinen ominaisuus. Myös toimialalle kriittiset tekijät, kuten luotettavuus ja jatkuvuus, vähentävät yrityksen tarvetta muuttua.

Operatiivinen toiminta on jaettu kuvion 5 mukaisesti neljään eri sektoriin. Operatiivisen toiminnan sektorijakoisuudesta huolimatta sektorit toimivat tiiviissä yhteistyössä toistensa kanssa. Asiantuntijaorganisaatiolle tyypilliseen tapaan operatiivinen toiminta on hajautettu maantieteellisesti reiluun kahteenkymmeneen palvelupisteeseen. Samassa

palveluyksikössä toimii pääsääntöisesti useamman kuin yhden sektorin toimintaa. Useamman sektorin toimiessa samassa palvelupisteessä, talousjohtaja Antti Peltosen kuvauksen mukaisesti, ”lääkärikeskuksia johtavat palvelujohtajat vastaavat yhden pisteen toiminnasta ja työterveysasema toimii sitten sen ns. sisäisenä asiakkaana”

Kuvio 5. Mehiläisen operatiivisen toiminnan sektorit



Vaikka yrityksen onnistuneen toiminnan kriittisin tekijä on onnistunut terveydenhuoltopalvelujen tarjoaminen asiakkailleen, on myös yrityksen tukitoiminnoilla merkittävä rooli yrityksen toiminnan onnistumisessa. Mehiläisen tärkein tukitoiminto on ATK-osasto, joka varmistaa järjestelmien ja isokoneiden toimivuuden ja ylläpidon (Peltonen). Tässä maantieteellisesti hajautetussa toiminnossa työskentelee yhteensä kahdeksan henkilöä. Tukitoimintojen tärkeyttä kuvaa myös Mehiläinen konsernin vuonna 2001 suorittama yritysosto. Varmistaakseen järjestelmien toimivuuden konserni osti potilashallintajärjestelmiä suunnittelevan ja myyvän ohjelmistoyritys Doctorex Oy:n (Mehiläinen Oy, Toimintakertomus 2001, 5).

Yrityksessä on meneillään
on strategiansa määrittäminen
vahvistamalla omaa yritystä
Zweybergk toteaa:

Meidän yrityskuva ajan, itse asiassa muodostunut kokonaan markkinointiviestinnän organisoinnissa aivan

Yrityksestä ja sen yksittäisistä
luottavainen ja auttava
luottamus on hyvin
liiketoimintaa, on opettanut
autonomisuus.

5.2.3 Mehiläinen Oy:n johdon

Kuten aikaisemmin tässä
meneillään yritysjärjestely
talousosastoon ja varsinkin
työnkuvaan. Yrityksen s
muutostilasta huolimatta s

Mehiläisen talousosasto
perinteistä ulkoista laskutusta
talousjohtaja Antti Peltola
kirjanpito sekä laskutus ja

yritysjärjestelyjen ja -kehittämisen aika. Yritys
 laisesti kasvattamassa markkinaosuuttaan
 kuvaansa. Yrityksen yrityskuvajohtaja Tuula von

on erittäin vahva ja se on muodostunut pidemmän
seamman vuosikymmenen kuluessa. Yrityskuva on
muksen ja osaamisen kautta, eikä niinkään
n kautta. Olemme siis markkinointiviestinnän
uuden haasteen edessä.

laisista työntekijöistä huokuu lämminhenkinen, on tunnelma. Asiantuntijaorganisaatiolle sisäinen lennaista, sillä jotta yritys voisi harjoittaa aratiivisen toiminnan henkilöille annettava

laskentatoimi

tä kappaleessa jo todettiin, on Mehiläisessä
ajan aika. Tämä heijastuu myös pitkälti yrityksen
in johdon laskentatoimen suorittajien asemaan ja
suorittama johdon laskentatoimi on nykyisestä
saanut jo omat erityispiirteensä.

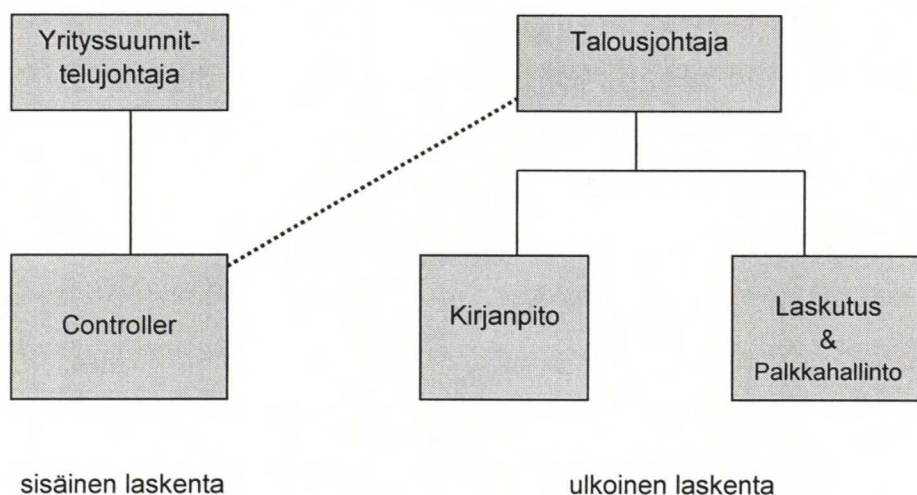
on järjestetty kuvion 6 mukaisesti. Yrityksen
 «entatoimea suorittavaa talousosastoa johtaa
 onen. Hänen johtamaansa osastoon kuuluu
 ea palkkahallinto. Yrityssuunnittelujohtaja Teemu

Annalan rooli on hänen omien sanojensa mukaisesti ”periaatteessa rahoituksessa ja yritysjärjestelyissä, mutta hankkeiden kautta, se on käytännössä myös johdon laskentatoimea.” Yrityksessä controller -nimikkeellä toimiva Teemu Jääskö kuuluu yrityssuunnittelujohtajan alaisuuteen. Controllerin roolia johdon laskentatoimessa, yrityssuunnittelujohtaja kuvaa ”suorittajan rooliksi”.

Talousjohtaja, yrityssuunnittelujohtaja ja controller ovat erittäin läheisesti yhteistyössä yrityksen toimitusjohtajan ja hallituksen puheenjohtajan kanssa. Heidän kaikkien työpisteet ovat vierekkäin samoissa tiloissa Mehiläisen Töölön palvelupisteen ylimmässä kerroksessa. Läheisen sijainnin myötä heidän välillään tapahtuu paljon ajatustenvaihtoa sekä yhteistyötä. Jääskö kuvaa työsuhdettaan talousjohtajaan seuraavasti:

Hän ei ole käskynantaja, joka pistäisi mut tekemään jotain, se on sitten Teemu (yrityssuunnittelujohtaja). Antin (talousjohtajan) kanssa mä teen enemmänkin yhteistyötä ja ajatustenvaihtoa.

Kuvio 6. Mehiläisen talousosaston rakenne



Vaikka yrityksellä onkin jo pitkä historia takanaan, ei sen johdon laskentatoimea ole kehitetty samalle tasolle kuin muilla aloilla toimivissa saman kokoisissa yrityksissä. Tätä voidaan pitää hyvin tyypillisenä asiantuntijaorganisaation ominaispiirteenä (Mintzberg 1979, 355). Keskinäinen luottamus asiantuntevuuteen ja henkilökunnan pääpainopisteen keskittyminen lääketieteelliseen osaamiseen ovat omiaan vähentämään organisaatiossa koettua johdon laskentatoimen tarvetta. Sen takia yrityksen johdon laskentatoimi, kuten yksityiselle terveydenhuoltoalalla yleensä, on saanut varsin vähäistä huomioita (Annala). Controller Jääskön kokee asian seuraavasti:

Se oli mullekin yllätys, kuinka terveydenhuoltoalalla sisäinen raportointi ei ole kehittynyt samalle tasolle, kuin esimerkiksi muilla aloilla toimivissa vastaavankokoisissa yrityksissä. Mutta kyllä tässä on viime aikoina näkynyt ihan selvää asennemuutosta, siten että kannattavuutta mitataan ja tarkkaillaan ihan erilailla.

Yrityssuunnittelujohtajan mukaan "koko yksityisen terveydenhuollon alalla liiketaloudellinen aspekti on tullut mukaan ihan vasta viime vuosien aikana." Mehiläinen on aktiivisesti lähtenyt kehittämään johdon laskentatoimen järjestelmiä ja siten myös roolia. Johdon laskentatoimen raportointijärjestelmää muodostetaan ja kehitetään juuri tutkimuksen tekovaiheessa. Jääskön mukaan yrityksen on tarkoitus muodostaa järjestelmä, jonka avulla saadaan tuotettua taloudellisia lukuja kannattavuuden seurantaan ja budjetointia varten.

Asiantuntijaorganisaatiolle tyypilliseen tapaan järjestelmän käyttöönottoa ei voida suorittaa nopeasti. Controller Teemu Jääskön kokema vastaanotto johdon laskentatoimen edustajana kuvaa hyvin organisaatiossa vallitsevaa ilmapiiriä:

Nää on kuitenkin aika herkkiä alueita, missä toimitaan ja siellä (palvelujohtajien keskuudessa) pelolla suhtaudutaan kaikkeen uuteen. Lähinnä koska he eivät ole käyneet tällaisia kouluja, missä olisivat oppineet näitä talousasioita. Usein kuulee: "että voi kauhee, mikä tuo nyt sitten on?" Asiat pitää osaa esittää oikealla tavalla.

Yrityssuunnittelujohtaja myöntää, että taloudellisten toiminnonohjausjärjestelmien käyttöönotto on erityisen vaikeata terveydenhuoltoalan yrityksissä. Syyksi tähän Annala olettaa olevan:

Toimialalla ja siten myös Mehiläisessä koetaan, että kaikki mikä liittyy talouteen koetaan olevan ristiriidassa laadukkaan terveydenhuollon kanssa. Talousihmisiin ja -asioihin suhtaudutaan yleensä negatiivisesti.

Aktiivisemmän johdon laskentatoimen hyötykäytön opastamisessa organisaation keskijohdolle, lähinnä palvelujohtajille, johdon laskentatoimesta vastaavilta vaaditaan monimuotoista lähestymistapaa ja osaamista. Hyvänä esimerkkinä tästä voidaan mainita controller Jääskön oma käsitys roolistaan organisaatiossa: "Kyllä mä oon enemmänkin tällainen sekatyömies, joka tekee vähän kaikennäköisiä hommia."

Johdon laskentatoimen suorittajat tekevät paljon yhteistyötä operatiivisen johdon kanssa. Controller Jääskö kuvaa yhteistyön luonnetta seuraavasti:

Palvelujohtajat, joilla on sairaanhoitajatausta, toimii näiden lääkärikeskusten johtajina. Nimenomaan näiden palvelujohtajien kanssa mä oon paljon tekemisissä. Varsinkin nyt viime aikoina kun me kehitetään meidän raportointi- ja seurantajärjestelmiä ja ollaan tehty myös Balanced Scorecardia niiden kanssa.

Eli tavallaan tällaista yhteistyötä näiden palvelujohtajien kanssa. Tää mun työni näiden kanssa on enemmänkin auttajan rooli. Vähän samalla lailla kuin Teemu (yrityssuunnittelujohtaja) ja Antti (talousjohtaja) käy siellä auttamassa.

Vaikka controller kokeekin omien sanojen mukaisesti olevansa ”(palvelujohtajien kanssa) enemmänkin tällaisessa tasa-arvoisessa vuorovaikutussuhteessa”, on hänen roolinsa talousjohtajan mukaisesti toimia teknisenä suorittajana, taustahenkilönä ja tukihenkilönä palvelujohtajille.

Informaatio- ja valvontaroolit

Mehiläisessä, kuten SOL Palveluissakin, johdon laskentatoimen roolit ovat voimakkaasti painottuneet informaatio- ja valvontarooleihin. Tämä johtuu hyvin pitkälle organisaation toiminnan luonteesta. Toiminta on hyvin säännönmukaista eikä toimialalla esiinny juurikaan odottamattomia muutoksia. Vaikka Mehiläisessä roolien painopiste on vahvasti informaatio- ja valvontarooleissa, ilmenevät ne aivan eri lailla kuin SOL Palveluissa. SOL Palveluissa ilmenneen passiivisen informaation roolin sijaan Mehiläisessä roolien painopiste on enemmänkin kouluttajan ja tulkin rooleissa. Johdon laskentatoimen suorittajien piiriin katsotaan tässä tutkimuksessa kuuluvan controller Teemu Jääskö sekä osittain yrityssuunnittelujohtaja Teemu Annala ja talousjohtaja Antti Peltonen.

Informaatikko

Järjestelmien vielä keskeneräinen nykytila sekä meneillään oleva kehitysprosessi vaikuttavat osaltaan siihen, että johdon laskentatoimen informaation rooli yrityksessä ei ole vielä erityisen voimakas. Nykytilasta huolimatta, johdon laskentatoimella on yrityksessä jo tietyissä määrin informaation rooli. Operatiivisella johdolla, kuten palvelujohtajilla, ei itsellä ole mahdollisuutta päästä analysoimaan tietoja. Tämän vuoksi johdon laskentatoimi, pääasiassa yrityksen controller, joutuu tarjoamaan

taloudellisia lukuja operatiivisille toiminnoille. Talousjohtaja Peltonen kokee informaation tarjoamisen olevan yksi controllerin päätehtävistä.

Järjestelmien kehittäminen on Partasen (2001, 135) mukaan myös informaation rooliin kuuluva piirre. Jotta johdon laskentatoimi voi jatkossa toimia paremmin informaation välittäjänä, on järjestelmät ensin saatettava toimintavalmiuteen. Kehitystilasta huolimatta yrityksen johdon laskentatoimessa esiintyy voimakasta informaation roolia.

Tulkki

Tulkin rooli on erittäin vahvasti esillä controllerin toiminnassa. Edellä mainittua informaatiota tarjotaan pääasiallisesti palvelupisteiden palvelujohtajille. Palvelujohtajien erityisosaamisen ollessa muualla kuin talousosaamisen saralla, vaaditaan yrityksen johdon laskentatoimelta erittäin voimakasta ja tärkeätä tulkin roolia (Annala). Taloudellisen informaation ymmärrettäväksi saattamisessa johdon laskentatoimelta vaaditaan usein henkilökohtaista konsultaatiota. Controller kokee tulkin roolin seuraavasti:

Tulkin rooli on aika suuri, jos miettii kun nimenomaan sinne ollaan viemässä jotain suunnitelmia, niin kyllä siinä aikalailla on selitettävää, vaikka nää palvelujohtajat onkin viksuja ihmisiä niin ei ne tällaisia asioita välttämättä tiedä. Niillä on kuitenkin sairaanhoitajatausta.

Palvelujohtajien heikkouksia taloudellisten lukujen ja mittareiden ymmärtämisessä ei sinänsä koeta yrityksessä ongelmaksi, sillä heidän päätoiminen tehtävänsä on kuitenkin organisoida palvelujen sujuvuus. Mutta koska myös taloudellisella tuloksella on merkityksensä, on controllerin tehtävä toimia erityisesti tulkkina ja auttaa siten palvelujohtajia suoriutumaan tehtävistään palvelupisteen johtajina. Palvelujohtaja Kaisa Kareinen kokee hiljattain controllerin tehtävässä aloittaneen Jääskön

”erittäin tervetulleeksi taloudellisen osaamisen asiantuntijaksi”. Talousjohtaja Peltonen kuvaa operatiivisen ytimen ja controllerin välistä selvää roolijakoa seuraavasti:

Tää lukujen analysointi on sen verran semmoinen oma alansa, ja kun taas palveluyksikkö on tämmöinen vahva asiantuntijaorganisaatio, niin puhdas lukujentulkinta voi mennä pahasti mettään.

Kouluttaja

Vaikka controllerin tehtävänkuvaan ei varsinaisesti kuulukaan järjestäytyneen koulutuksen tarjoaminen, on kouluttajan roolin esiintyminen johdon laskentatoimessa silti hyvin ilmeinen. Controllerin esimiehenäkin toimiva yrityssuunnittelujohtaja kokee controllerin roolin seuraavasti:

Hän on ikään kuin mentor tai opettaja palvelujohtajille, jotka on terveydenhuollon ehdottomia ammattilaisia. Itse tuotantoon meillä ei ole ollut mitään nokankoputtamista, mutta talouslukujen tulkintavalmiuksia heillä ei ole. Teemulla on tässä tärkeä rooli.

Johdon laskentatoimea suorittavat controllerin lisäksi myös yrityssuunnittelu- ja talousjohtaja. Heidän roolinsa on myös auttaa palvelujohtajia sekä muita johtajia taloudellisten asioiden oppimisessa. Talousjohtaja Peltosen mukaan yrityksen palvelujohtajien talousasioiden osaaminen on muodostunut seuraavasti:

Palvelujohtajat ovat terveydenhuollon ammattilaisia. Talousasiat on sitten opittu sisäisen koulutuksen kautta ja oman kouluttautumisen kautta. Mutta ei peruskoulutukseltaan.

Talousjohtaja kokee, että controllerin tehtävänä on ”reilun parinkymmenen palvelupisteen palvelujohtajien tietämyksen lisääminen talousasioissa.” Controller ei itse koe tällä hetkellä kouluttajan olevan hänen pääasiallinen

roolinsa. Hän tosin myöntää, että järjestelmien kehittymisen myötä kouluttajan rooli tulee saamaan enemmän huomiota. Jääskö kuvaa tätä mahdollista roolinmuutosta seuraavasti:

Mä oon ikään kuin sparraaja, auttaja, joka toimii tukihenkilönä palvelujohtajien suuntaan. Ja varmasti tässä kun järjestelmät kehittyvät niin entistä enemmän oon myös kouluttajan roolissa.

Jääskön kuvaamana tukihenkilönä toimiminen on hyvin pitkälti taloudellisten asioiden selventämistä operatiiviselle johdolle. Täten itse koulutus tapahtuu hyvin arkisten ja rutiinimaisten tehtävien yhteydessä. Tämän vuoksi controller ei välttämättä edes itse huomaa toimivansa kouluttajan roolissa.

Lähettiläs

Huolimatta controllerin läheisestä kanssakäymisestä yrityksen ylimmän johdon kanssa, ei talousjohtaja Peltonen koe controllerin esiintyvän organisaatiossa ylimmän johdon lähettiläänä. Vaikka johdon laskentatoimen suorittajat eivät itse koekaan controllerin olevan lähettilään roolissa, niin ainakin jossain määrin organisaation muissa osissa koetaan controllerin olevan osa keskitetysti toimivaa ”johtoryhmää” (Kareinen). Osittain hänet koetaan toimivan myös ikään kuin sisäisen tarkistajan roolissa ja siten myös lähettilään roolissa (Jääskö). Tämä käsitys on kuitenkin Jääskön mukaan johtunut hyvin pitkälti palvelujohtajien keskuudessa ilmenneistä väärinkäsityksistä controllerin toiminnan tarkoituksien suhteen.

Näiden satunnaisten väärinkäsitysten selvittyä controller Jääskö kokee olevansa tasa-arvoisessa suhteessa palvelujohtajien kanssa. Samalla myös koko suhtautuminen controlleriin on muuttunut ja hänet koetaan

aidosti tukihenkilön roolissa toimivaksi henkilöksi eikä niinkään ylimmän johdon lähettiläänä.

Sosiaaliviranomainen

Sosiaaliviranomaisen roolin ilmeneminen on hyvin kaksijakoinen. Toisaalta talousjohtajan kuvauksen mukaisesti ”controllerilla ei ainakaan tässä vaiheessa ole mitään sosiaaliviranomaisen roolia. Hän pidättäytyy sovituissa toimintamalleissa ja enemmänkin suorittajan roolissa.”

Toisaalta vaikei controllerilla olekaan talousjohtajan antaman käsityksen mukaan mahdollisuuksia soveltaa toimintamalleja sopimaan paremmin hänen havaitsemiensa ongelmien ratkaisemiseksi, on hänellä silti tietyllä tavalla sosiaaliviranomaisenkin roolia. Terveystieteiden luonteen vuoksi myös organisaation sisäisissä ihmissuhteissa heijastuu hyvin voimakkaasti ihmiskeskeinen toimintatapa. Controller kuvaa tämän organisaatiossa esiintyvän ihmiskeskeisen toimintatavan olevan peräisin toimialan yleisestä ”hoivavietistä”, jossa pyritään Jääskön mukaan ”pitämään toisista huolta ja auttamaan toisia.” Tältä osin myös johdon laskentatoimella on ikään kuin sosiaaliviranomaisen rooliakin.

Fuusion ja monien yritystöiden vuoksi yritys on edelleen kehitystilassa. Organisaation joutuessa oppimaan uusia toimintatapoja on myös johdon laskentatoimelle, erityisesti controllerille, avautunut lukuisia tilaisuuksia tarjota kykyjään ongelmanratkaisijana. Controller kokee itse toimivansa hyvin pitkälle tällaisessa auttamisen hengessä.

Passipoliisi

Keskinäisen luottamuksen hengessä johdon laskentatoimen suorittajilla ei organisaatiossa esiinny perinteistä valvojan passipoliisin roolia. Suuremmissa päätöksissä, kuten investoinneissa, johtoryhmän jäsenet ja

osittain johdon laskentatoimen suorittajat toimivat hyväksyvinä eliminä. Sen sijaan rutiinitoimissa johdon laskentatoimessa ei ilmene passipoliisin roolin kaltaista toimintaa.

Vakooja

Vakoojan roolilla viitataan epäonnistuneeseen lähettilään rooliin. Epätietoisuus controllerin todellisesta toimenkuvasta on saattanut osittain luoda controllerilla vakoojan roolia. Epäselvyyden poistuessa ovat myös oletukset controllerin vakoojan roolista vähenemässä. Talousjohtaja ei koe controllerin edustavan johtoryhmää, vaan toteaa controllerin olevan ”enemmänkin konsultin roolissa, joka tarjoaa omaa osaamistaan.”

Vaikka controller ei tietoisesti toimi lähettiläänä on hänelle muodostunut tietyissä määrin vakoojan roolia. Yrityssuunnittelujohtaja näkee syyn siihen muodostuvan seuraavalla tavalla:

Kaikki mikä liittyy talouteen koetaan olevan ristiriidassa laadukkaan terveydenhuollon kanssa. Talousihmisiin ja -asioihin suhtaudutaan yleensä negatiivisesti. Kyllä mä olen kuullut että meidän lattiason väki kutsuu controlleria sisäiseksi tarkastajaksi. Palvelujohtajat taas tykkäävät kyllä hänestä.

Tämän organisaatiossa esiintyvän vallitsevan negatiivisen suhtautumisen ”talousasioihin” vuoksi johdon laskentatoimella voidaan todeta olevan myös vakoojan rooli.

Salapoliisi

Kuten vakoojan kohdalla todettiin on organisaatiossa esiintynyt epäselvyyttä controllerin roolista. Tämä epäselvyys ei suinkaan ole ollut koko talon kattava, eikä se myöskään ole muuttanut henkilöiden toimintaa

merkittävällä tavalla. Controller Jääskö kuvaa kokemaansa suhtautumista ja omaan tapaansa estää sen esiintymisen jatkossa seuraavalla tavalla:

Kyllä monilla palvelujohtajilla on ollut sellainen pelko, että mä tuun tekemään vähän niin kuin sisäistä tarkastusta. Mun henkilökohtainen asenne on, että mä lähdän nöyrin mielin tekemään hommia tässä yrityksessä ja omalla työllä luon sen kuvan itselleni.

Toisaalta palvelupisteiden runsaasta lukumäärästä johtuen controllerin yhteydenottoja yksittäisiin palvelupisteisiin tapahtuu suhteellisen harvoin. Tästä samasta syystä yksittäisen yhteydenoton syyt korostuvat ja vahvistavat samalla myös palvelujohtajien ennakkoasenteissa ilmeneviä epäilyksiä controllerin tai muiden johdon laskentatoimen suorittajien salapoliisin roolista.

Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Mehiläisen operatiivinen toiminta on hyvin voimakkaasti hajautettu maantieteellisin perustein. Johdon laskentatoimen suorittajien vähäinen lukumäärä vaikeuttaa aktiivisen suhteen ylläpitoa kaikkiin yrityksen operatiivisiin johtohenkilöihin. Tämän vuoksi vuorovaikutusroolit eivät esiinny merkittävässä määrin johdon laskentatoimen rooleissa.

Sillanrakentaja

Vaikka mahdollisuudet vuorovaikutussuhteiden muodostamiseen ovat rajalliset suorittajien vähäisyyden vuoksi, toimii johdon laskentatoimi myös sillanrakentajan roolissa. Controller Jääskön kuvaaman "hoivavietin" todellisessa hengessä hän toimii myös sillanrakentajan roolissa. Jotta johdon laskentatoimen palveluja hyväksikäyttävät palvelujohtajat voisivat hyötyä heille tarjotusta informaatiosta, on heille tarjottava myös tulkintaa ja

koulutusta. Tulkinnan ja koulutuksen tarpeet ovat hyvin yksilölliset, ja siten myös tuen tarjoaminen vaihtelee tapauskohtaisesti. Tällaisten yksilöllisten tarpeiden ymmärtämisessä ja selvittämisessä controller esiintyy myös sillanrakentajan roolissa.

Toisaalta, kuten controller itse seuraavassa kuvaa, jää tämä sillanrakentaminen usein vain muutamien siltojen rakentamiseksi.

Kyllä me ainakin ajoittain pyritään sellaiseen sillanrakentajan rooliinkin. Vaikka eihän me olla kuin näiden johtajien kanssa tekemisissä, että kyllä suurin osa organisaatiosta ei edes tunne meitä.

Busineksen vetäjän luottomies

Mehiläinen asiantuntijaorganisaationa on hyvin tarkkaan valikoinut heidän operatiivisessa ytimessä toimivat lääkärit ja sairaanhoitajat. Tärkein kriteeri operatiiviseen toimintaan osallistumiseen on riittävä lääketieteellinen erityisosaaminen. Tämän vuoksi myös johdon laskentatoimella on erityisen vaikeaa osallistua operatiiviseen konsultaatioon. Myös palvelujohtajien runsas lukumäärä ja hajautettu toiminta rajoittavat johdon laskentatoimen suorittajien mahdollisuutta toimia busineksen vetäjän luottomiehinä.

Tulevaisuusorientoituneet roolit

Tulevaisuudessa mahdollisesti tapahtuva terveydenhuoltoalankilpailun vapautuminen määrää hyvin voimakkaasti alan tulevaisuuden näkymiä. Todennäköisyydet kilpailun vapautumiseen lyhyellä aikajänteellä sekä Mehiläisessä käynnissä oleva yritysjärjestely kääntävät yrityksen huomion

oman toiminnan kehittämiseen ja järjestämiseen. Täten huomio on myös keskittynyt enemmän nykytilaan.

Ralliauton kartanlukija

Ulkopuolisten tulevaisuuteen vaikuttavien tekijöiden ja ilmiöiden analysointi ei kuulu yrityksen johdon laskentatoimen rooleihin. Vaikka myöskin johdon laskentatoimea suorittavaa yrityssuunnittelujohtajan työnkuvaan kuuluukin tulevaisuuden näkymien hahmottaminen, ei sitä voida sinänsä laskea kuuluvan juuri johdon laskentatoimen piiriin.

5.3 Accenture Oy

5.3.1 Accenture Oy yrityksenä

Kansainvälisesti toimivan maailman johtavan liikkeenjohdon ja tietotekniikan palveluja ja ratkaisuja tarjoavan Accenture -konsernin liikevaihto oli 31.8.2002 päättyneenä tilikautena 11,6 Mrd euroa ja henkilöstön määrä tilikauden lopussa noin 75 000. Vaikka tässä tutkimuksessa tarkastellaan vain Accenture -konsernin Suomessa toimivan tytäryhtiön Accenture Oy:n (tässä tutkimuksessa tästä eteenpäin vain Accenture) näkökulmasta, on myös tutkittavan yrityksen suhde suurempaan maailmanlaajuisesti toimivaan konserniin huomioitava.

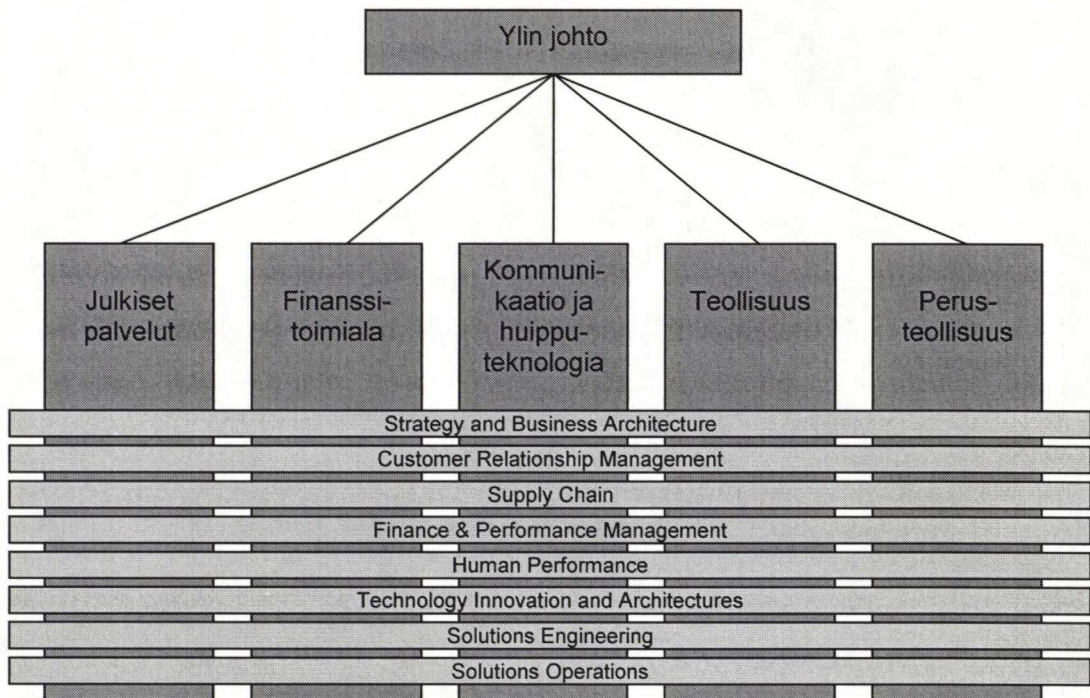
Accenture on Accenture -konsernin Helsingissä sijaitseva vuonna 1988 perustettu suomalainen tytäryhtiö. Accenture toimii emoyhtiönsä tavoin liikkeenjohdon ja tietotekniikan konsultointiyrityksenä. Accenturen liikevaihto oli 31.8.2002 päättyneen 12 kuukautta kestäneen tilikauden aikana 102 miljoonaa euroa, jossa oli kasvua edellisestä tilikaudesta 31%. Päättyneen tilikauden lopussa Suomen yksikössä oli 487 työntekijää.

(Accenturen [www-sivut](#)) Vaikka näistä suurin osa onkin eri rooleissa toimivia konsultteja, toimii myös tukitoiminnoissa suhteellisen suuri, peräti viidenkymmenen hengen henkilömäärä. Yrityksen tärkein resurssi on asiantunteva henkilökunta ja siten myös yrityksen henkilöstökulut muodostavat merkittävimmän osan yrityksen kuluista.

Accenturella on myös tytäryhtiö nimeltä Accenture Technology Solutions (tässä ATS), jonka palveluksissa työskentelee noin 140 Suomen yksikön 487 työntekijästä. Vaikka Accenture tarjoaakin ATS:lle tukea esimerkiksi tukipalvelujen ja taloushallinnon kautta, jätetään ATS tämän tutkimuksen ulkopuolelle sen itsenäisyyden ja tutkimuksen kannalta merkitsemättömyyden vuoksi.

Accenturen toiminta on järjestäytynyt viiteen eri toimialaan. Nämä viisi eri toimialaa ovat alla olevan kuvion 7 esitetyn kaavion mukaisesti seuraavat: julkiset palvelut, finanssitoimiala, kommunikaatio- ja huipputeknologia, teollisuustuotanto ja perusteollisuus (Accenture [www-sivut](#)). Toimialojen lisäksi organisaatorakenteen oleellisia osia ovat osaamisalueet (service lines), joilla viitataan organisaatiossa olevaan osaamiseen, mikä ei ole rajoittunut tiettyyn toimialaan (mt.). Sen sijaan nämä tietyn tyyppisiin osaamisalueisiin keskittyneet asiantuntijat ovat kaikkien toimialayksikköjen käytettävissä (Vahter). Nämä kahdeksan osaamisaluetta on myös kuvattu kuviossa 7.

Kuvio 7. Accenturen toimialayksiköt ja osaamisalueet



Julkisten palvelujen toimialayksikkö toimii julkisten palvelujen kehittäjänä ja innovoijana kansallisten ja paikallisten julkisten palveluiden tarjoajien kanssa. Tämä kansainvälinen toimialayksikkö on keskittynyt seuraaviin julkisten palvelujen toimialoihin: puolustuslaitos, oikeus ja poliisitoimi, postitoimi, koulutus, varainhoito ja verohallinto sekä sosiaali- ja terveystoimi. (Accenturen www-sivut)

Finanssitoimialayksikkö tarjoaa liikkeenjohdon ja teknologian konsultointipalveluja finanssitoimialan yrityksille. Tämän toimialayksikön asiakkaat ovat tyypillisimmillään pankkeja, arvopaperivälittäjiä sekä vakuutusyhtiöitä. Toimialayksikkö keskittyy merkittäviin finanssisektorin

yrittäjiin, toteuttamalla heille muun muassa edistyskäsittelyjä mobiili- ja internet-portaaliratkaisuja. (mt.)

Kommunikaatio- ja huipputeknologiatoimialayksikön asiakkaita ovat lähinnä huipputeknologian, tietoliikenteen, median ja viihdeteollisuuden yritykset. Toimialayksikkö tarjoaa palveluja asiakkailleen, jotka ovat joutuneet nopeasti kehittyvän digitaalisen ympäristön ja sähköisen talouden kasvun myötä muutospaineen alle. (mt.)

Teollisuustuotantotoimialayksikkö on erikoistunut tuotannon, kaupan, palveluiden ja logistiikan alan konsultointiin. Tyypillisiä asiakkaita ovat elintarvike- ja kulutustavarateollisuuden, tukku- ja vähittäiskaupan sekä kuljetus- ja matkailualan yritykset. (mt.)

Viides toimialayksikkö, perusteollisuustoimialayksikkö pitää sisällään seuraavat teollisuuden alat: kemian-, energia-, metsä- ja metalliteollisuus sekä voimayhtiöt. Toimialayksikkö tarjoaa edellä mainituille toimialoilla toimiville asiakkailleen strategisia liiketoimintasuunnitelmia. (mt.)

Accenturen toiminnan kulmakivi on konsulttien onnistuminen työssään. Koska yrityksen toiminnan onnistuminen on hyvin pitkälle projektitiimeissä toimivien konsulttien varassa, asetetaan heidän toimilleen usein suuria odotuksia. Accenturen vahva linkki suureen ja voimakkaasti järjestäytyneeseen emoyhtiöön sekä operatiivisen toiminnan herkkä ja ihmiskeskeinen luonne ovat olleet omiaan tekemään yrityksestä erityisen suojellun. Konsultit käsittelevät muiden asioita ja siten salassapitovelvollisuus on suuri. Yrityksen turvatoimet ja toimintaperiaatteet ovat valvotummat kuin muiden tässä tutkimuksessa tarkasteltujen yritysten. Tämä heijastuu myös yrityksen toimintaan.

5.3.2 Accenture Oy ad hoc -organisaationa

Vaikka toimialan luonteesta johtuen yrityksen toimintatavat ovat valvottuja, ei se silti tarkoita, että itse toiminta olisi rajoittunutta. Ydintoiminnan vapaamuotoisuus ja projektien arkaluontoisuus vaativat, että toiminnan yleisölle näkyvä osa on valvottu.

Accenturen operatiivisen toiminnan suuntautuminen on edellisessä kappaleessa kuvatulla tavalla jakaantunut toimialoihin ja osaamisalueisiin muodostaen matriisin. Operatiivisessa ytimessä toimivat konsultit, esimerkiksi senior, junior tai client partner, on kohdistettu, joko tiettyyn toimialayksikköön tai osaamisalueeseen omien kykyjensä ja yrityksen tarpeiden mukaisesti.

Asiakkaan antaessa toimeksiannon, yritys muodostaa matriisissa eri rooleihin jaetuista konsulteista tarpeiden ja sen hetkisten mahdollisuuksien mukaisesti projektitiimin, jonka koko ja muoto todennäköisesti muuttuvat projektin kehittyessä (Pertamo). Täten organisaation perusosana olevien projektitiimien tarpeet synnyttävät organisaatiossa jatkuvasti muutoksia ja muistuttavat siten erittäin vahvasti Mintzbergin (1979, 435) kuvaamaa ideaalista ad hoc -organisaatiossa tapahtuvaa organisaation jatkuvaa muovautumista.

Konsulttien sijoittaminen tiettyihin toimialayksikköihin ja osaamisalueisiin on siis lähinnä vain muodollinen ja hallinnollisten tarkoituserien mukainen ratkaisu. Yrityksen operatiivisen osan muodostavat konsultit ovat järjestäytyneet asiakkaiden tarpeiden mukaisesti monialaisiin tiimeihin. Täten siis konsultit, huolimatta alkuperäisestä sijoituspaikastaan toimivat osina projekteja suorittavia tiimejä, joiden muoto ja koko elää projektin elinkaaren mukana.

Projektit ovat useimmiten osa suurempaa, tietylle asiakkaalle suunnattua, kokonaisuutta. Näin saadaan varmistettua toiminnan tason jatkuvuus hyvinkin turbulenssilla toimialalla. Yksittäiset projektit ovat tyypillisimmillään muutamasta viikosta muutaman kuukauteen.

Accenturessa tukitoiminnoilla ja myös teknostruktuurilla on erittäin vahvat roolit. Tukitoiminnoissa, joihin yritys viittaa termillä sisäiset palvelut, toimii yhteensä 50 henkeä, joista 20 kuuluvat laskentaosastoon ja reilut 15 henkilöstöresurssien ylläpidosta ja allokoinnista vastaavaan henkilöstöhallintoon. Muut sisäisten palvelujen henkilöt toimivat IT-osastolla, sihteeristössä tai markkinoinnissa. Ad hoc -organisaatioille tyypilliseen tapaan tukitoiminnot, joihin talousosaston johdon laskennan puoli tässä tapauksessa voidaan laskea, on erittäin voimakkaasti hajautettu eri tiimeihin ja toimintoihin. Tukitoimintoja on muodostettu myös palvelukeskuksiksi, josta voidaan tarjota tukea hyvin lyhyessäkin ajassa.

Tiimissä tyypillisesti on oma project controller -tittelillä toimiva johdon laskentatoimen suorittaja, joka toimii tiimissä aktiivisena jäsenenä, vaikkei hänellä useimmiten olekaan suoranaista rajapintaa itse asiakkaaseen. Projektien kertaluonteisuus ja jatkuvaa soveltamista vaativa toiminta asettavat merkittävät haasteet ja vaatimukset tukitoiminnoille.

Yrityksen strategisen johdon tehtävänä on hyvin pitkälle luoda ja ylläpitää suhteita asiakkaisiin sekä myös organisoida projekti- ja asiakaskohtaiset tiimit vastaamaan tarpeita. Talousjohtaja Riitta Vahter kuvaa organisaation hierarkkisuutta seuraavasti:

Ei meillä mikään kovin hierarkkinen organisaatio ole. Mä luulen, että toi (organisaation hierarkkisuus) on hyvin kulttuurisidonnainen asia, että

meillä voi kyllä ajatella, että sellainen Skandinaavinen liberaalisuus varmasti näkyy meidän tekemisissä, mutta kyllä silti vastuut on selvät.

Esimerkiksi client partner, jolla on vaikka 15 eri projektia hoidettava, niin totta kai sillä on ihan erilainen tarve tietää asioista kuin yhden projektin vetäjällä. Ei sen tarvii tietää kaikkia detaljee -tason asioita, kuten projektijohtajan tarvii. Lähinnä se vastuu muuttaa sitä viestiä ja sen frekvenssiä ja siten asettaa työntekijöitä eri asemiin.

Totta kai organisaatio pyrkii priorisoimaan client partnerin tarpeet muiden edelle koska hänellä on varmasti paljon merkittävimpiä asioita hoidettavana. Et kyllä se on toi eri asioiden relevanttius eri henkilöille mikä luo sitä hierarkiaa.

Joten kyllä toi hierarkisuus näkyy tolla lailla, mutta ei meillä kyllä muuten sitä ole. Että kyllä kaikki tuollaiset asiat kuten helpostiläheysttävyyys esiintyy meillä vahvasti. Kuka tahansa voi mennä juttelee esim. toimitusjohtajan kanssa, jos haluaa.

Tittelit eivät siis anna suoranaista voimakasta määräämisoikeutta tai hierarkisuutta, vaikkakin senioriteetillä on merkityksensä, vaan hierarkisuus muodostuu hyvin pitkälle kommunikaation tarpeen ja viestin luonteen myötä. Tiimien sisäinen kommunikaatiomekanismi perustuu vahvasti kappaleessa 3.1.1 kuvattuun vapaamuotoiseen yhteydenpitoon.

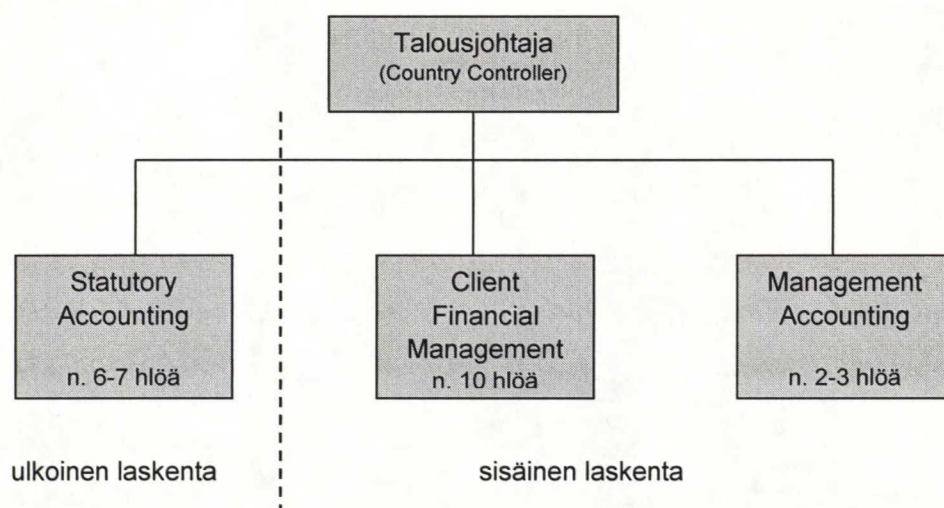
5.3.3 Accenture Oy:n johdon laskentatoimi

Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, on Accenturen talousosasto kooltaan erityisen iso, henkilömäärältään peräti 20, joista tosin muutamat ovat ulkopuolisia tai osa-aikaisia työntekijöitä. Talousosaston rooliin ja muotoon vaikuttaa yrityksen voimakas suhde Accenture -konserniin. Talousjohtaja Vahter kuvailee maailmanlaajuisesti toimivaan konserniin kuulumisen näkyvän myös talousosaston toiminnassa seuraavalla tavalla:

Meidän perustoiminnassa heijastuu kyllä erittäin vahvasti meidän globaali rakenne. Varsinkin siten, että laskentamalli- ja organisaatiomuutokset tulee kaikki globaalilta tasolta.

Accenturen talousosasto koostuu alla olevan kuvion 8 mukaisesti kolmesta eri osasta, statutory accounting (liikekirjanpito), client financial management (tässä CFM) ja management accounting.

Kuvio 8. Accenturen talousosaston rakenne



Talousosaston suuremman puolen muodostavat johdon laskennan, CFM ja management accounting puoli, kuten talousjohtaja Riitta Vahter toteaaakin:

Jos mun pitäis antaa sellainen raaka-arvio, et mihin me ollaan perinteisesti henkilökunnassa panostettu niin kyl meill on hyvinkin pullea sisäisen laskennan organisaatio.

Ulkoista laskentaa suorittava statutory accounting – osasto (käytetään myös nimeä liikekirjanpito-osasto), vastaa lähinnä lakisääteisten velvollisuuksien suorittamisesta. Osaston pienen koon mahdollistaa

toimintojen keskittäminen ja ulkoistaminen Accenturen Euroopan laskentakeskukseen, Irlantiin. Suomen yksikölle on jätetty vain maakohtaiset erityisalueet ja lakisääteiset velvollisuudet. Tämä osasto, toisin kuin yrityksen johdon laskennan puoli, on Suomen osalta keskitetty yhteen tiettyyn paikkaan.

CFM, client financial management, muodostaa talousosaston suurimman osan. Organisatorisista ja työtehtävien jaottelusta johtuen yrityksen CFM - osasto on talousjohtajan mukaan poikkeuksellisen suuri, mutta erittäin tärkeä yrityksen toiminnan kannalta.

CFM muodostuu neljästä senior controllerista ja kuudesta junior controllerista. Osa junior controllereista on joko ulkopuolisia, määräaikaista tai osa-aikaista työntekijöitä. Sen vuoksi myös näiden lukumäärässä esiintyy tilanteenmukaista vaihtelua. CFM:ssä toimivien controllerien toimenkuva ja toiminnan luonne ovat hyvin pitkälle alla olevan talousjohtaja Vahterin kuvauksen mukainen:

Projektkontrollerit ovat hyvinkin tiiviissä yhteistyössä sijoitettu näihin meidän toimialayksikköihin. Ja se tarkoittaa sitä, että he tietävät mitkä ovat heidän asiakkaat ja isoimmille asiakkaille heidät on sijoitettu suoraan tiettyihin projekteihin.

Tässä (CFM) asiakasrajapinta on hyvin lähellä, asiakaslähtöisyys on erittäin tärkeä osa tässä toiminnassa. Ensin ulkoinen asiakas ja sitten meillä on myös nää sisäiset asiakkaat, esimerkiksi projektipäälliköt ja asiakkaista vastaavat partnerit

Projektkontrollereille tyypillisiä työtehtäviä, on projektilaskennassa suoritettavat estimaatit, joissa arvioidaan tietyn projektin työarviokustannuksia ja sopimusvarmistelua, jossa katsotaan projektin kokonaiskatteet ja kartoitetaan yritykselle muodostuvat riskit. Hän myös vastaa laskutuksen sujuvuudesta. Eli tällainen asiakaselinkaaren ylläpito on heidän vastuulla.

Vaikka kaikki CFM:n controllerit toimivatkin projekteissa mukana, esiintyy senior ja junior controllerien työtehtävissä selviä eroja. Yrityksen neljä senior controlleria on hajautettu siten, että heillä on kullakin tietty toimiala vastuullaan, tosin yhdellä heistä kaksi. Senior controllereilla on enemmän "contollervastuuta", kun taas junior controllerit toimivat enemmänkin palvelukeskuksena, auttaen projektien peruslaskennassa, hinnoittelussa ja laskennassa. (Huhtala)

Vaikka CFM:ssä on senior ja junior controllereja, niin "totta kai meillä (talousosastolla) hierarkiat on hyvin kepeitä ja asiat tehdään sillai kun on tarkoituksenmukaisesti järkevää" kuvailee talousjohtaja. Controllerien tehtävien luonne on toimia enemmänkin osana taloudellista asiantuntemusta tarjoavaa tukitoimintoa kuin osana teknostruktuuria.

Management accounting -osaston tehtävä on suorittaa kokonaiskuvan ja kannattavuuden tarkkailemista. He suorittavat controller Huhtalan mukaan "toimialojen alapuolista analysointia", viitaten kokonaisvaltaisempiin toimialojen välisiin analyysihin. Management accounting -osaston controllerit vastaavat perinteisen näkemyksen mukaisesta johdon laskentatoimesta (Vahter). Talousjohtaja Vahter kuvaa management accounting -osaston kokonaisvaltaista näkökulmaa seuraavasti:

Tää (management accounting - osasto) porukka on sitten ollut tällainen liima. He suorittavat enemmänkin kokonaisvastuullisempaa seurantaa sekä yleiskustannusten seurantaa ja allokointia eri toimialayksiköille. Heidän toimintaan kuuluu myös arvioida henkilöstön suoritusta. Täällä katsotaan isompia kokonaisuuksia.

Heidän pääasialliset asiakkaat ovat toimialayksikköjen vetäjät ja johtoryhmä. Heillä ei ole sinänsä mitään asiakasrajapintaa. Management accountingin rooli on olla siis enemmänkin ylimmän johdon tukena.

Management accounting –osaston rooli toimia perinteisen johdon laskentatoimen tehtävässä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö myös CFM -osasto suorittaisi johdon laskentatoimea. CFM -osaston project controllerit ovat aktiivisemmin mukana operatiivisessa toiminnassa. Heidät on jo ”sijoitettu projektitiimeihin mukaan ja he ovat koko aika läsnä ja heillä on välitön suhde tiimiin.” (Vahter) Esimerkiksi hinnoittelupäätöksissä heillä on hyvinkin proaktiivinen rooli.

Informaatio- ja valvontaroolit

Accenturessa johdon laskentatoimella on erittäin aktiivinen ja monitahoinen rooli. Yrityksen toiminnan luonne vaatii johdon laskentatoimelta aktiivista toiminnan seuranta ja tukea. Yrityksen management accounting –osasto vastaa hyvin pitkälle tyypillisempää johdon laskentatoimen harjoitusmuotoa. Tämän lisäksi yrityksessä toimivat myös client financial management –osaston controllerit, joiden tehtävänä on huolehtia asiakaselinkaaren ylläpitämisestä (Vahter). Tämän CFM-osaston voimakkaan roolin takia voidaan senior controller Huhtalan sanoin todeta yrityksen ”controllerien roolin varmasti poikkeavan aika lailla, perusteellisuuden yrityksistä”.

Rooleja tarkasteltaessa on hyvä huomioida, että Accenturessa on johdon laskentatoimen suorittajien määrä merkittävästi suurempi kuin kahdessa muussa tutkimuksen kohteena olevassa yrityksessä. Jo tämä tekijä pelkästään osoittaa organisaatiotyyppillä olevan merkitystä johdon laskentatoimen rooliin. Johdon laskentatoimen piiriin tässä tutkimuksessa sisällytetään sekä client financial management- että management accounting –osastoilla toimivat henkilöt. Näitä kaikkia, reilua kymmentä henkilöä, kutsutaan yrityksessä controllereiksi.

Informaatikko

Koska yrityksen johtohenkilöiden tiedonsaanti ei ole yksinomaan controllereiden varassa, ei informaattikon rooli ole yrityksessä controllerien ensisijainen tehtävä, kuten se on esimerkiksi SOL Palvelut Oy:ssä. Mutta koska controllerien työnkuvaan kuuluu myös taloudellista tietoa tarjoavien järjestelmien ylläpitäminen, kuvaa informaattikko-metafora myös heidän rooliaan organisaatiossa. Controllerien informaation tarjonta ei tapahdu yrityksessä vain kerran kuukaudessa kuten esimerkiksi SOL Palvelut Oy:ssä. Controller Huhtalan mukaisesti:

Kerran kuukaudessa olevissa toimialajohtajien kokouksissa tuodaan esille tietoa. Mutta se (tiedonvälitys) tapahtuu hyvin pitkälle päivittäisissä vuoropuheluissa toimialajohtajien kanssa. Että ei nää asiat (taloudelliset laskelmat) tuu yllätyksenä heille.

Varsinkin yrityksen neljällä senior controllerilla on erittäin läheinen suhde toimialajohtajiin. Näiden läheisten ja luottamuksellisten suhteiden seurauksena yrityksen johtohenkilöt saavat taloudellista informaatiota lähes päivittäin.

Tulkki

Accenturessa keskijohto ja muut taloudellisia raportteja hyödyntävät henkilöt ovat hyvin valveutuneita taloudellisista käsitteistä ja menetelmistä (Huhtala). Täten myös informaation vastaanottajien tarve saada apua taloudellisten raporttien ymmärtämisessä on vähäisempää. Tulkintaa ja informaation ymmärrettäväksi saattamista tarvitaan talousjohtaja Vahterin mukaan heidän ”globaalilta tasolta saatujen raporttien tulkitsemisessä”. Täten voidaankin todeta, että tulkin ensisijaista tehtävää (ks. kpl 2.4.1) auttaa informaation tulkitsemisessä esiintyy vain rajoitetussa määrin.

Tulkin toista tehtävää, käsitteistöjen ja ohjeiden luojan tehtävää, ei yrityksessä varsinaisesti esiintynyt. Yrityksessä käytettävät käsitteet ovat hyvin pitkälti ”globaalisti” annettuja, jotka ovat Accenture –konsernin voimakkaan vaikutuksen myötä saaneet vahvan aseman myös Suomen yksikössä. Vaikka paikalliselta tasolta vaaditaankin ”globaalien ohjeiden tulkintaa” (Vahter) ei paikallisen johdon laskentatoimen voida siten sanoa toimivan Partasen määrittelemän tulkin roolissa (ks. 2.4.1).

Kouluttaja

Johtohenkilöiden talousasioiden osaamisesta ja controllerien asemasta yrityksessä johtuen ei kouluttajan rooli esiinny merkittävällä intensiteetillä yrityksen johdon laskentatoimessa. Talousjohtaja Vahterin kuvauksen mukaisesti on management accounting –osaston controllerien ”raportointi enemmänkin reaktiivista. He, kyllä tulkitsevat raporttejaan, esimerkiksi trendi-analyysijä, mutta varsinaista koulutusaspektia ei ole.” Heidän tehtävänään ei myöskään ole uusien termien kouluttaminen muulle organisaatiolle.

CFM –osaston controllerien toiminnassa esiintyy tietyssä määrin kouluttajan roolia. Koulutusta tapahtuu uusien ”globaalilta tasolta” saatujen raporttien tiimoilta. Myös uusia johtaja-asemassa toimivia henkilöitä tuetaan antamalla heillä opastusta talousasioissa. CFM -osaston controllerien aktiivinen osallistuminen projektitiimeihin luo heille kouluttajan roolia oman esimerkin kautta tapahtuvalla opastamisella. Tämän kaltainen kouluttajan rooli ei välttämättä ole selvästi osoitettavissa, mutta sitä ilmenee tiimin rutiinitoimintojen yhteydessä. Senior controller Huhtalan käsityksen mukaan controllereilla on erittäin merkittävä kouluttajan rooli heidän suorittaessaan yrityksen U.S. GAAP -käytäntöön perehdyttämistä. Koska tämä koulutus on enemmänkin ulkoiseen laskentatoimeen liittyvä asia, ei sitä huomioida tässä tutkimuksessa.

Lähettiläs

Controllerien ollessa tiiviisti mukana operatiivisissa tiimeissä ei heitä koeta ryhmän ulkopuolisiksi, kuten esimerkiksi johdon lähettiläiksi. Monien junior controllerien kokemus on useimmin vähäisempää kuin muiden tiimin jäsenten. Talousjohtaja Vahterin mukaan controllerien kokemuksen puutteesta operatiivisesta toiminnasta ja organisaation toimintatavoista johtuen ”heillä on selvä paikka organisaatiossa, ei heitä sinänsä nähdä johdon lähettiläinä. He ovat kyllä viestintuojia kun puhutaan esim. U.S.GAAP asioista. He varmistavat ammattitaidollaan että asiat menevät oikein.” (Vahter)

Sosiaaliviranomainen

Kuten jo aikaisemmin todettiin toimivat CFM –osaston controllerit osana projektitiimejä. Yksistään jo toimiminen monitahoisissa tiimeissä altistaa controllerit toimimaan sosiaaliviranomaisen roolissa. Yhteistyön rakentaminen ja ylläpitäminen näissä tiimeissä tuo controllereille sosiaaliviranomaisen roolia. Vaikka controllerien asema tiimeissä ei olekaan määräävä ja vaikutusvaltainen, on heillä silti taipumusta osallistua tiimien sisäisten ongelmien ratkaisemisprosesseihin tunnistamalla, määrittelemällä ja tarjoamalla ratkaisua ongelmaan. Sosiaaliviranomaisen rooli on hiljainen tieto -käsitteen (Polanyi 1966, 4) luonteen mukaisesti rooli, jota controllerit eivät välttämättä edes itse tiedosta.

CFM -osaston controllerien tehtävä toimia operatiivisten johtajien neuvonantajina ja ”valmentajana” ovat omalla tavallaan sosiaaliviranomaisen roolin mukaista organisaation sisäistä palvelutyötä (Huhtala). Aktiivisen osallistumisen kautta yrityksen johdon laskentatoimella voidaan todeta olevan jokseenkin voimakasta sosiaaliviranomaisen roolia.

Passipoliisi

Passipoliisin rooli kuvaa controllerien valvontaroolia (ks. 2.4.1). Accenturessa toimivien CFM -osaston controllerien passipoliisin rooli korostuu erityisesti controllerien osallistuessa hinnoittelupäätöksiin. Yrityksellä on tarkat katevaatimukset uusien projektien suhteen (Vahter). Controllerien tehtävä on valvoa, että toiminta täyttää asetetut kriteerit.

Talousjohtaja Vahterin mukaan yrityksessä seurataan kuluja erittäin voimakkaasti. Vaikka näin tapahtuukin "ei yritys voi vaan jäädä kattomaan toteutunutta, koska syklit ovat niin nopeat, vaan toiminta on enemmänkin tulevaisuuteen suuntautunutta" jatkaa talousjohtaja.

Vakooja

Yrityksen johdon laskentatoimessa ei ilmene vakoojan roolia. Talousjohtaja Vahter kokee asian seuraavasti:

Ei missään tapauksessa ole mitään sellaista, että heidät koettaisiin vakoojiksi. Jos näin olisi, niin kyllä silloin johto olisi epäonnistunut sitouttamaan henkilöstön. Kyllä meillä pyritään positiivisella tavalla ohjaamaan toimintaa.

Yrityksen toiminnassa heijastuu vahva tuloksentekovaatimus eri osastoilta. Vastuun myötä myös luottamusta on annettu. Kuten talousjohtaja kommentoi, on vakoojan roolin ilmeneminen yrityksen toiminnan kannalta vakava ongelma. Tämän vuoksi yritys on pyrkinyt varmistamaan edellä mainituin keinoin ettei vakoojan roolia pääse muodostumaan.

Salapoliisi

Koska yrityksen controllereilla ei ole sellaista asemaa, että heillä olisi mahdollisuus puuttua merkittävimpiin päätöksiin, ei myöskään salapoliisin roolia ilmene. Hierarkkisesta asemasta huolimatta controllerit ovat

tasavertaisia keskustelukumppaneita yrityksen johdon kanssa (Huhtala). Täten heitä ei myöskään koeta yrityksen sisäisiksi salapoliiseiksi.

Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Accenturessa johdon laskentatoimella on tutkimuksen muihin yrityksiin nähden huomattavasti enemmän vuorovaikutus- ja johtamisrooleja. CFM - osaston controllerien aktiivinen osallistuminen projektitiimeissä luo heille mahdollisuuden ja tarpeen toimia vuorovaikutussuhteessa muun organisaation kanssa. Myös controllerien runsas määrä organisaatiossa mahdollistaa vuorovaikutteisen toiminnan muiden henkilöiden kanssa.

Sillanrakentaja

Sillanrakentajametaforassa korostuu controllerien vuorovaikutussuhteet. Vaikka talousjohtajan mukaan talousosaston sisällä osastot ovat "eristäytyneet", on niillä keskinäistä vuorovaikutusta esimerkiksi toimiessaan projektitiimeissä. Tiimien sisällä ihmissuhteiden hoitaminen takaa project controllereille mahdollisuuden toimia sulavammin tiimin muiden jäsenten kanssa. Sillanrakentajan roolia on yrityksen johdon laskentatoimessa niin merkittävässä määrin, että voidaan puhua ainakin sen osittaisesta ilmenemisestä.

Busineksen vetäjän luottomies

Busineksen vetäjän luottomiesmetaforalla viitataan controllerien kokonaisvaltaiseen vaikutussuhteeseen yrityksen johtajiin. Yrityksen controllereilla ei voida sanoa olevan tällaista kokonaisvaltaista suhdetta. Sen sijaan controllereilla ilmenee osittaista vaikutussuhdetta johtajiin. He toimivat "sparraajina projektien realistisuuden arvioimisessa esimerkiksi resurssien suhteen" kuvaa talousjohtaja.

Teollisuuden ja perusteollisuuden senior controllerina toimiva Huhtala kokee, että controllerien suhde on ”tavallaan sellainen advisorin rooli, jossa tuetaan toimialayksikköjen johtajia ja asiakasvastuullisia.” Tämä Huhtalan kuvaama ”advisorin” rooli ei kuitenkaan tarkoita, että heillä olisi suuri merkitys päätöksentekoon, kuten talousjohtaja toteaa seuraavassa:

Ei niitä päätöksiä tehdä kuitenkaan pelkkien numeroiden perusteella. Heidän (controllerien) roolinsa siis selvästikin on tuottaa informaatiota. Se on sitten enemmänkin Nordic tasolla business controller, joka vaikuttaa päätöksentekoon.

Tulevaisuusorientoituneet roolit

Vaikka Accenturen johdon laskentatoimi ei suoranaisesti osallistukaan yrityksen strategiseen suunnitteluun, voidaan johdon laskentatoimessa aidosti havaita myös tulevaisuusorientoituneita piirteitä.

Ralliauton kartanlukija

Yrityksen johdon laskentatoimen tulevaisuusorientoituneisuus tulee ilmi controllerien tehtävässä arvioida tulevaisuuden asiakasprojekteja (Huhtala). Tämän lisäksi controllerien toiminnassa näkyy yksilöllisiä taipumuksia pyrkiä kokemuksen kautta ymmärtämään kyseisen toimialan liiketoiminta siten, että he voivat tarjota strategista tukea toiminnan kehittämisen suuntaan (Huhtala). Tosin on muistettava, että toimialan täydellinen omaksuminen vaatisi controllerien luopumista omista rutiinitoimistaan. Tämän kokonaisvaltaisen panostuksen vuoksi controllerien toimita ei voida havaita täydellistä ralliauton kartanlukijan roolia, mutta ainakin satunnaista.

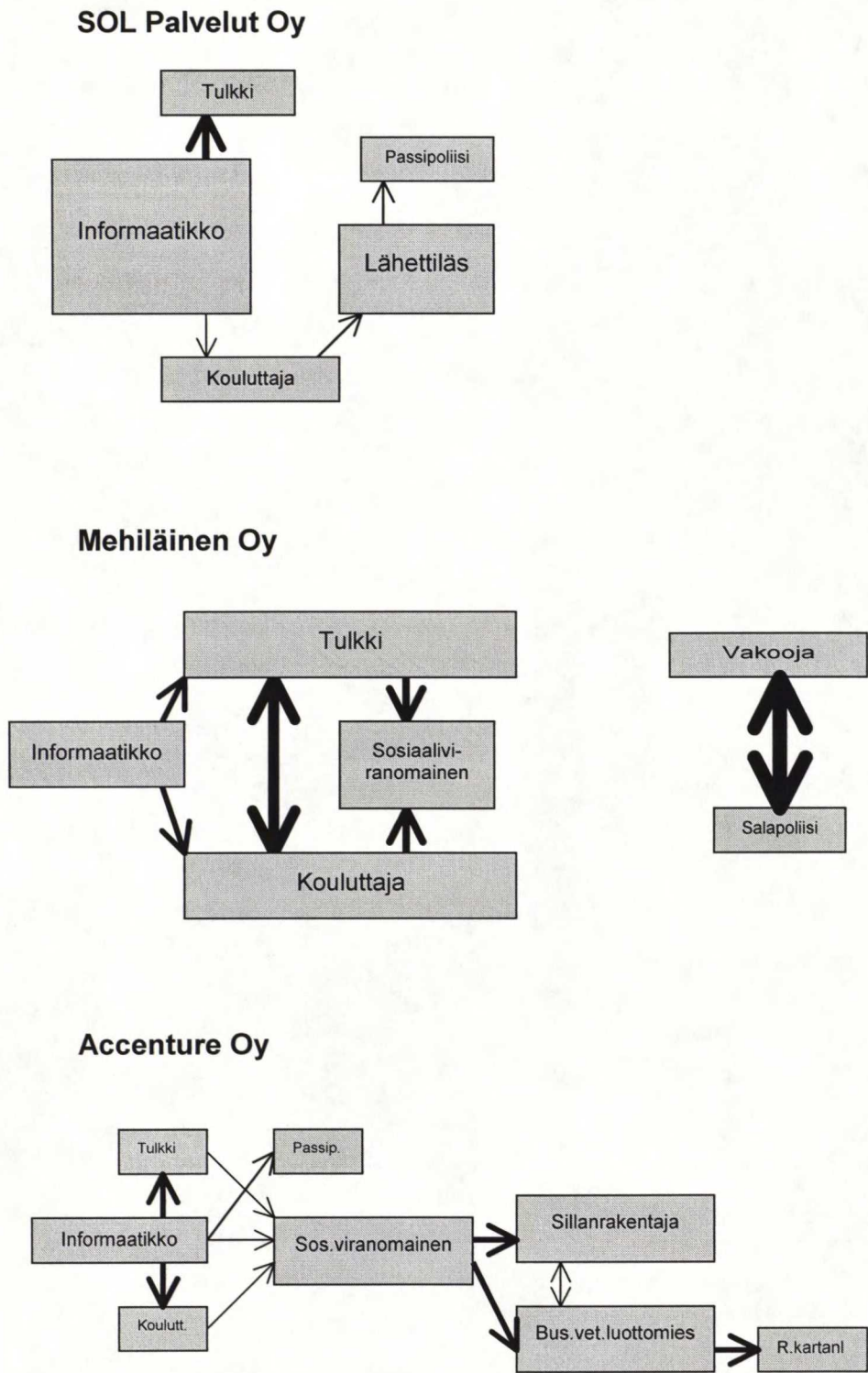
6. Yhteenveto ja johtopäätökset

Yhteenveto ja erityisesti johtopäätökset ovat tieteellisen tutkimuksen hedelmiä. Jotta tämän tutkimuksen hedelmät olisivat mahdollisimman mehukkaita, on tässä viimeisessä kappaleessa suoritettu vertailua muutamalla eri tavalla. Ensiksi kappaleessa 6.1 tarkkaillaan yrityskohtaisesti roolien keskinäisiä suhteita ja mahdollisia syy-seuraus -suhteita, toiseksi kappaleessa 6.2 tarkastellaan yritysten välisiä eroavaisuuksia rooleittain ja ennen lopullisia johtopäätöksiä ja mahdollisia aiheita jatkotutkimuksille tarkastellaan rooleissa esiintyneitä eroavaisuuksia vielä yhteenvetomatriisin avulla.

6.1 Roolien keskinäiset suhteet yrityksissä

Jotta voidaan muodostaa kattava kokonaiskuva eri yrityksissä esiintyneistä rooleista ja suorittaa vertailua niiden välillä, on tärkeää ensin kartoittaa kussakin yrityksessä esiintyneiden roolien keskinäiset suhteet. Nämä suhteet muodostuvat muun muassa syy-seuraus –suhteista; esimerkiksi toimiakseen tulkkina, on controllerin toimittava myös informaattikkona. Kuviossa 9 on visualisoitu kunkin yrityksen johdon laskentatoimen roolien keskinäisiä suhteita kuvaamalla roolien keskinäisten suhteiden voimakkuutta yhdysnuolien paksuudella ja roolien intensiteettiä kyseisessä yrityksessä laatikoiden suuruudella. Nuolen suunta osoittaa syy-seuraus –suhteen suunnan. Esimerkiksi SOL Palveluissa esiintynyt tulkin rooli on seurasta informaattikon roolista.

Kuvio 9. Roolien keskinäiset suhteet tutkimuksen yrityksissä



Kuviosta 9 ilmenee kuinka kussakin yrityksessä esiintyvät roolit ovat muodostuneet hyvin eri syistä ja esiintyvät eri intensiteeteillä. SOL Palveluissa informaatikon rooli dominoi rooleja. Tulkin ja kouluttajan roolit esiintyvät pitkälti vain sen seurauksena. Kouluttajan roolia laajensi kehitysjohtajan toiminta myös osittain johdon laskentatoimen suorittajana. Tämän kouluttajan roolin kautta muodostui myös lähettilään ja passipoliisin roolit.

Mehiläisessä informaatikon roolin avulla tulkin ja kouluttajan roolit nousivat merkittävimiksi rooleiksi. Enimmäkseen tulkin ja kouluttajan rooleissa toimiminen loi controllerille myös voimakkaan sosiaaliviranomaisen roolin. Negatiivinen asenne laskentatoimea kohtaan on luonut Mehiläisessä vakoojan ja salapoliisin roolit. Vaikka näillä kahdella roolilla on erittäin voimakas keskinäinen suhde, eivät ne ole millään lailla riippuvaisia muista rooleista.

Accenturessa roolit esiintyivät hyvin laajasti. Roolien väliset suhteet esiintyivät ikään kuin jatkumona alkaen informaatikon roolista ja päättyen osittaiseen ralliauton kartanlukijan rooliin asti. Jatkumon mukainen kehittyminen ja roolin painopisteen siirtyminen tapahtui controllerien kokemuksen ja osaamisen karttuessa.

6.2 Case -tulosten vertailu rooleittain

Kuten kuviossa 9 ilmenee, tutkimuksen kolmessa case -yrityksessä voidaan havaita hyvin erilaisia rooliyhdistelmiä. Ilmenneisiin eroihin vaikuttivat kontingenssiteorian (Burns & Stalker 1961) mukaisesti muun muassa toimialan yleinen luonne, organisaation muoto ja organisaatiokulttuuri.

Seuraavaksi käydään läpi miten eri roolit ilmenivät kolmessa tutkimuskohteeksi valitussa yrityksessä ja vertaillaan organisaatioiden välillä ilmenneitä eroja rooleittain.

Informaatio- ja valvontaroolit

Organisaatiotyyppillä oli erittäin suuri merkitys informaatiroolien intensiteeteissä. Yksinkertaisemman operatiivisen toimintarakenteen yrityksissä, SOL Palveluissa ja Mehiläisessä johdon laskentatoimen roolit olivat lähes yksinomaan informaatirooleissa, kuten informaattikko, tulkki ja kouluttaja. Myös valvontaroolit olivat näissä suhteellisen voimakkaat. Monimutkaisempaa operatiivista toimintaa suorittavassa ad hoc – organisaatiotyyppin edustajassa, Accenturessa, informaatiroolit olivat enemmänkin vain muodollisia sivurooleja.

Informaattikko

SOL Palveluissa informaattikon rooli oli koko toiminnan kulmakivi. Yritys käsittää johdon laskentatoimen tarkoittavan lähes yksinomaan JOHLA - ajon muodossa tuotettua informaatiota. Mehiläisessä vastaavasti, vaikka informaattikon rooli esiintyikin voimakkaasti, ei se dominoinut muita rooleja. Accenturessa controllerit toimivat informaattikon rooleissa mahdollistaakseen oman toimintansa myös muissa rooleissa.

Tulkki

Tulkin rooli esiintyi voimakkaimmin Mehiläisessä. Asiantuntijaorganisaation tavoin muun organisaation heille tarjoaman informaation ymmärtäminen oli hyvin pitkälle riippuvainen controllerin tulkkauksavusta. SOL Palveluissa johdon laskentatoimi esiintyi myös tulkin

roolissa, mutta eri syystä. Yrityksen laskentamallien ollessa yksinkertaistettuja ja standardisoituja ei muu organisaatio tarvinnut juuri lainkaan tulkintaa ymmärtääkseen niitä. Sen sijaan tulkkia tarvittiin tiettyjen lukujen sisällön koostumuksen ymmärtämisessä. Accenturessa tulkkina toimiminen oli erittäin vähäistä.

Kouluttaja

Mehiläisessä controllerilla oli tulkin roolin ohella erittäin voimakas kouluttajan rooli. Kouluttajan ja tulkin roolit esiintyivät samanaikaisesti erittäin voimakkaassa symbioosissa. SOL Palveluissa ja Accenturessa kouluttamista Mehiläisen tavoin ei tapahtunut päivittäisessä toiminnassa. SOL Palveluissa kouluttaminen oli kertaluonteista ja Accenturessa satunnaista ja vähäistä.

Lähettiläs

Johdon laskentatoimen suorittajien asemat olivat kaikissa organisaatioissa pääsääntöisesti sellaiset, ettei heillä ollut riittävää auktoriteettia esiintyä lähettilään roolissa. Tosin SOL Palveluissa kehitysjohtajan toiminnassa esiintyi myös lähettilään piirteitä.

Sosiaaliviranomainen

Sosiaaliviranomaisen roolissa esiintyi hyvin mielenkiintoisia eroavaisuuksia. Accenturessa johdon laskentatoimen henkilöt oli hajautettu organisaatioon toimimaan erilaisissa projekteissa. Tiimeissä toimiminen loi heille tarpeen toimia myös sosiaaliviranomaisen roolissa. Mehiläisessä johdon laskentatoimi oli täysin keskitetty, eikä sosiaaliviranomaisen roolia siten muodostunut tiimeissä toimimisen kautta. Sen sijaan onnistuakseen tulkin ja kouluttajan rooleissa organisaatiossa, jossa vieroksuttiin talousasioita, tuli controllerilla olla myös ymmärtäväinen sosiaaliviranomaisen rooli. Koska SOL Palveluissa johdon laskentatoimen

vähäinen rajapinta muihin organisaation osiin muodostui lähinnä informaation kautta, ei sosiaaliviranomaiselle ollut juurikaan tarvetta.

Passipoliisi

Perinteistä valvontaroolia esiintyi sekä koneisto-organisaatiossa että ad hoc –organisaatiossa. SOL Palveluissa valvonta tapahtui kehitysjohtajan toimesta tarjouksien hyväksymisessä. Accenturessa valvontaa esiintyi samalla tavalla controllereiden valvoessa projektikohtaisia katetuottoja. Mehiläisessä passipoliisin roolia ei esiintynyt.

Vakooja

Vakoojan roolia esiintyi hyvin vähäisessä määrin. SOL Palveluissa johdon laskentatoimea suorittavan henkilön aseman vuoksi häntä ei koettu johdon lähettiläänä, eikä siten myöskään vakoojana. Mehiläisessä, johtuen pitkälti toimialan yleisestä negatiivisesta suhtautumisesta laskentaan ja controllerin tehtävän uutuudesta, controllerin roolia varjosti osittain negatiivinen vivahde. Vaikka controller toimi suorittajan roolissa, koettiin hänet monissa yhteyksissä sisäisenä tarkastajana. Accenturessa controllerien roolit olivat jo niin selvät, ettei niissä esiintynyt väärinkäsityksiä.

Salapoliisi

Salapoliisia pidetään epäonnistuneena passipoliisina. Passipoliisiroolien ollessa hyvin yksiselitteiset, ei johdon laskentatoimen suorittajille muodostunut juurikaan tilanteita, joissa heidät olisi koettu salapoliiseiksi. Mehiläinen oli ainoa tapaus, jossa salapoliisin roolia koettiin esiintyvän. Tämä johtui organisaation laskentatoimea vieroksuvasta ennakoasenteesta.

Vuorovaikutus- ja johtamisroolit

Säännönmukaisen toiminnan vuoksi koneisto- ja asiantuntijaorganisaatioissa pärjättiin vähäisemmällä johdon laskentatoimen suorittajien määrillä. Suhteellisen suuri osuus heidän ajastaan kului rutiiniraporttien tuottamiseen, jakeluun ja ymmärrettäväksi saattamiseen, eikä heillä täten ollut mahdollisuuksia rakentaa voimakkaita vuorovaikutus- tai johtamisrooleja. Ad hoc –organisaatiossa johdon laskentatoimea suorittava osasto oli poikkeuksellisen suuri. Tämä johtui hyvin pitkälle operatiivisen toiminnan monimutkaisuudesta ja herkkyydestä. Alati muuttuvissa tilanteissa johdon laskentatoimelta vaadittiin aktiivista osallistumista. Aktiivisen osallistumisen vuoksi Accenturen controllereille muodostui myös voimakkaita vuorovaikutussuhteita organisaation muiden osien kanssa.

Sillanrakentaja

SOL Palvelujen ensisijaisesti informaation roolissa ja Mehiläisen vastaavasti tulkin ja kouluttajan rooleissa toimineet henkilöt koettiin organisaatiossa enemmänkin apulaisina. Heidän epätasa-arvoinen suhteensa organisaatioiden operatiivisiin ytimiin ei luonut heille tilaisuuksia toimia sillanrakentajan roolissa. Accenturen controllerien sijoittautuminen osaksi tiimeihin loi heille monia tilanteita toimia sillanrakentajina.

Busineksen vetäjän luottomies

Sillanrakentajametaforan tavoin SOL Palveluissa ja Mehiläisessä johdon laskentatoimelle ei muodostunut busineksen vetäjän luottomies –roolin edellyttämiä tilanteita tai tehtäviä. Accenturessa tiimityöskentely ja controllerien runsas rajapinta operatiiviseen toimintaan avasi heille mahdollisuuden toimia myös kantaaottavina luottomiehinä. Tässä tosin esiintyi vaihtelua controllerien välillä.

Tulevaisuusorientoituneet roolit

SOL Palveluissa ja Mehiläisessä johdon laskentatoimen rooleihin ei edes yritetty sisällyttää tulevaisuusorientoituneita rooleja. Accenturessa yksittäisillä controllereilla oli osaamis- ja kokemustason sallimissa rajoissa mahdollisuus osallistua myös tulevaisuuteen suuntautuneeseen toimintaan.

Ralliauton kartanlukija

SOL Palveluissa johdon laskentatoimessa ei esiintynyt minkäänlaisia pyrkimyksiä toimia ralliauton kartanlukijana. Mehiläisessä ei myöskään tällä hetkellä esiintynyt vastaavaa roolia, mutta yritysjärjestelyjen rauhoituttua saattaa yrityksessä esiintyä myös tulevaisuuteen orientoituneita rooleja. Accenturessa tulevaisuusorientoituneita rooleja esiintyi tietyssä määrin kokeneempien controllereiden toiminnassa.

6.3 Yhteenvetomatriisi

Yksittäisten roolien vertailussa heijastuivat voimakkaasti controllerien rooleissa ilmenneet eri painopisteet. Havainnollistaakseen näitä metaforissa ilmeneviä intensiteettieroja, on tulokset kerätty kuviossa 10 esitettyyn yhteenvetomatriisiin. Koneisto- ja asiantuntijaorganisaatioissa roolien painopisteet ovat hyvin voimakkaasti matriisissa ylempänä olevissa passiivisemmissä rooleissa. Koneisto-organisaatiossa päähuomion vei informaation rooli, kun taas asiantuntijaorganisaatiossa tulkki ja kouluttaja veivät päähuomion. Ad hoc –organisaatiossa ilmennyt monitahoinen

toiminta, esimerkiksi reaktiivisina palvelukeskuksina ja aktiivisina tiiminjäseninä toimiminen, toi syvyyttä esiintyneisiin rooleihin.

Kuvio 10. Johdon laskentatoimen roolien yhteenvetomatriisi

	Koneisto- organisaatio	Asiantuntija- organisaatio	Ad hoc – organisaatio
Informaatikko	★★★★★	★★★	★★★
Tulkki	★★★	★★★★★	★
Kouluttaja	★★	★★★★★	★
Lähettiläs	★★★	★	-
Sosiaaliviranomainen	★	★★★	★★★★★
Passipoliisi	★★★	-	★★★
Vakooja	-	★★	-
Salapoliisi	-	★	-
Sillanrakentaja	-	★	★★★
Busineksen vetäjän luottomies	-	-	★★★
Ralliauton kartanlukija	-	-	★

- Erittäin voimakas
= ★★★★★
- Voimakas
= ★★★★
- Osittainen
= ★★★
- Projektiluonteinen
= ★★
- Vähäinen
= ★
- Ei ilmene
= -

6.4 Johtopäätökset

Vertaileva case –tutkimusmenetelmällä suoritettun tutkimuksen perusteella voidaan todeta johdon laskentatoimessa ilmenneen merkittäviä eroja eri organisaatiotyyppien välillä. Nämä eroavaisuudet tukevat tutkimuksen alussa kontingenssiteorian (Burns & Stalker 1961) pohjalta esitettyä olettamusta. Olettamuksen mukaan yrityksessä suoritettun johdon laskentatoimen luonne ja roolit ovat muodostuneet yrityksen organisaatiokulttuurin ja sisäisten tarpeiden mukaisesti (Otley 1991, 83).

Koneisto-organisaatiotyypin edustajan johdon laskentatoimea leimasi yrityksen operatiivisen toiminnan tavoin erittäin rutiininomainen toiminta. Asiantuntijaorganisaatiossa taas johdon laskentatoimen tehtävä oli pääasiallisesti organisaation talousosaamisen kasvattaminen ja luottamuksen rakentaminen, kun taas ad hoc –organisaatiossa johdon laskentatoimen tehtävänä oli toimia mukana tiimeissä ja mahdollistaa omalta osaltaan organisaation häiriötön toiminta.

Mintzbergin organisaatiotypologia (1979) on hyvin ideaalinen ja siten myös tutkimuksen kolmessa case -yrityksessä voitiin olettaa esiintyvän poikkeamia teoriasta. Seuraavaksi käydään lyhyesti läpi miten johdon laskentatoimen asema kussakin organisaatiossa vastasi teoreettista viitekehystä.

Koneisto-organisaatiossa johdon laskentatoimella ei ollut työprosessien standardisointiroolia, kuten Mintzbergin (1979, 316) teorian mukaan organisaation teknostruktuuriin kuuluvalla johdon laskentatoimella oletettiin olevan. Standardisointi ja sen valvonta olivat teorian vastaisesti johdon vastuulla. Johdon laskentatoimen valvonnan passiivisuutta SOL Palveluissa voidaan pitää yllättävänä löytönä. Johdon laskentatoimelle olisi voinut teorian (mt. 317) mukaan olettaa paljon merkittävämpää roolia.

Vaikka johdon laskentatoimen suorittajien määrä ei yrityksessä ollutkaan suuri, ei se välttämättä tarkoita, että johdon laskentatoimen hyväksikäyttö yrityksessä olisi vähäistä. Hiljainen tieto -käsitteen (Vaivio 2000, 3) mukaisesti yrityksen palvelujohtajille on kokemuksen kautta muodostunut hyvin selkeä käsitys kannattavasta liiketoiminnasta (Sirviö). Johtopäätöksenä voidaan siis todeta, että rutiinimaisessa ja suhteellisen yksinkertaisessa ympäristössä toimivassa yrityksessä johdon laskentatoimi ei välttämättä ole organisoitunut omaksi fyysiseksi osaksi organisaatiota, vaan se esiintyy yksilöissä hiljaisena tietona.

Koneisto-organisaation ollessa luonteeltaan suorittava organisaatio (Hunt 1970, 24) ei organisaation johtohenkilöiden tarvitse jatkuvasti toimia ongelmanratkaisijan roolissa, vaan heidän toimintansa on enemmänkin jo standardisoitujen työprosessien hienosäätämistä (Mintzberg 1979, 321). SOL Palvelut on pitkän historiansa aikana ehtinyt jo kehittää toimintansa tasolle, jossa jatkuvaa perusteellista standardisointia ei enää tarvita. Tämä myös selittäisi johdon laskentatoimen vähäisemmän roolin.

Mintzbergin (1979, 355) teorian mukaisesti teknostruktuuriin kuuluvalla johdon laskentatoimella oli asiantuntijaorganisaatiossa hyvin vähäinen rooli. Johdon laskentatoimen näkyvyyden nostaminen sai asiantuntijaorganisaatio Mehiläisessä aikaan ristiriitaisia tunteita. Terveystieteiden alan jokseenkin negatiivinen suhtautuminen laskentatoimeen oli yllättävä piirre. Talousasioita vieroksuttiin ja niiden esiintuomisen koettiin haittaavan laadukkaan palvelun tarjoamista asiakkaille. Tämä vieroksuva suhtautuminen ei tosin ollut koko organisaation kattavaa, vaan enemmänkin ennakkokäsityksistä johtuvaa.

Myös palvelualan yleiset ongelmat, kuten esimerkiksi suoritteiden mittaamiseen ja kustannusten kohdistamiseen liittyvät haasteet ovat

erityisesti Mehiläisessä vaikuttaneet johdon laskentatoimen nykytilanteeseen (Atkinson et al. 1997, 16).

Koska ad hoc -organisaation koordinointimekanismi ei perustu standardisointiin, ei organisaatiossa Mintzbergin (1979, 442) mukaan pitäisi esiintyä teknostruktuuria, eikä siten myöskään järjestelmällistä johdon laskentatoimea. Mintzbergin (mt. 441) teorian vastaisesti ad hoc -organisaatiotyypin edustajassa, Accenturessa, esiintynyt johdon laskentatoimi voidaan katsoa kuuluvan osaksi yrityksen tukitoimintoja, koska sen luonne vastaa paremmin Mintzbergin (mt. 33) käsitystä tukitoiminnoista. Mintzbergin ideaalissa ad hoc -organisaatiossa tukitoiminnot on hajautettu organisaatioon tarpeiden mukaisesti (1979, 443), samalla periaatteella kuin Accenturen controllerit on hajautettu toimimaan projektitiimeissä. Myös controllerien moniulotteiset roolit puoltavat johdon laskentatoimen kuulumista ennemmin tukitoimintoihin kuin teknostrukturiin.

Ad hoc -organisaatiossa esiintyneiden johdon laskentatoimen osastojen suurta kokoa voidaan pitää yllättävänä piirteenä. Accenturen ollessa jo kokenut ja kypsä yritys, on se Mintzbergin teorian (1979, 455) mukaisesti saavuttanut byrokraattisemman ja vakiintuneemman organisaatiomallin. Johdon laskentatoimi on organisaation vakiintumisen myötä muodostunut osaksi tätä konsulttiyritystä.

Suomalaisten tutkijoiden (mm. Järvenpää 1998; Partanen 2001; Granlund & Lukka 1997) aggressiiviset kommentit johdon laskentatoimen muuttumisesta aktiivisempaan ja businessorientoituneempaan suuntaan eivät ole toteutuneet kaikissa tutkimuksen organisaatioissa. Seuraavaksi tarkastellaan miten tutkimuksessa havaitut johdon laskentatoimen roolit korreloivat aikaisemmissa tutkimuksissa esiintyneiden roolien kanssa.

Partanen (2001, 14) esittää väitöskirjassaan, että pelkkä informaation tuottaminen ei enää riitä johdon laskentatoimelle, vaan siltä odotetaan aktiivisempaa toimintaa. Koneisto-organisaation johdon laskentatoimen tehtäväkenttää dominoinut informaation rooli tuntui täyttävän organisaation asettamat odotukset ja tarpeet. Täten vaikka SOL Palveluissa esiintyikin, myös muita kuin informaation rooleja, lähinnä kehitysjohtajan toimesta, voidaan Partasen väite aktiivisuudesta tältä osin kyseenalaistaa. Myöskään Partasen (mt. 14) mukaista keskittymistä liiketoiminnallisempaan suuntaan ei SOL Palveluissa esiintynyt. Mehiläisessä nykytilanne ei vielä puolla Partasen väitteitä, mutta ajan myötä Partasen ehdotuksen mukainen kehitys olisi hyvinkin mahdollista. Accenturessa controllereilta vaaditaan jo Partasen kuvauksen mukaisesti businessorientoituneempaa toimintaa. Heidän toimintansa on Granlundin & Lukan (1997, 237) mukaisesti kehittymässä yhä enenevässä määrin tasa-arvoisempaan vuorovaikutussuhteeseen operatiivisen ytimen kanssa.

Järvenpään (1998, 284) mukaan ad hoc -raportointi ja perusteltujen mielipiteiden esittäminen on noussut johdon laskentatoimen suorittajien keskuudessa merkittävään asemaan. Väitteelle löytyy perusteita Accenturessa, jossa controllerit ovat aktiivisessa vuorovaikutussuhteessa muun organisaation kanssa. Toisaalta SOL Palveluissa johdon laskentatoimella ei ole mahdollisuuksia, eikä sille myöskään ole asetettu odotuksia toimia aktiivisessa analyttisessä vuorovaikutussuhteessa operatiivisen ytimen kanssa.

Asiantuntijaorganisaatio Mehiläinen ei pitkälti toimialan yleisen ilmapiirin vuoksi ole vielä siinä tilassa, jossa controllerilta odotettaisiin mielipiteitä operatiivisen toiminnan kehittämisessä. Asiantuntijaorganisaation, kuten esimerkiksi Mehiläisen toiminnan kehittyminen perustuu operatiivisen

ytimen ajatustenvaihtoon muiden saman alan asiantuntijoiden kanssa, joita he tapaavat erilaisissa foorumeissa (Mintzberg 1979, 351). Voimakkaan ulkopuolisiin tahoihin suuntautuneen vuorovaikutussuhteen vuoksi yrityksen organisaatiokulttuuri ei kykene täysin eristäytymään muusta toimialasta (Granlund & Lukka 1997, 218). Täten myös toimialasta poikkeavan ilmapiirin luominen on erittäin haastavaa.

Terveystalouden jokseenkin vieroksuva suhtautuminen talousasioihin johtuu pitkälti käsityksestä, että terveyttä ei voi mitata rahassa (Annala). Terveystalouden toimialan luonteen vuoksi Granlundin & Lukan (1998, 197) esille tuoma suomalaisten yritysten taloudellisiin lukuihin kasvanut huomio ei ole toteutunut Mehiläisessä. Organisaatiokohtaiset tarpeet ja ominaispiirteet ovat luoneet johdon laskentatoimelle yrityskohtaiset piirteet, joiden mukaisesti sen on myös toimittava. Niinpä yleiset kehityssuuntaukset eivät aina toteudu yksittäisissä yrityksissä.

Hopwoodin (1994, 299) mukaan johdon laskentatoimen tylsistä kirjureista on uusien haasteiden myötä noussut ylväitä johtajahahmoja. Vaikka myös muutamat suomalaiset tutkijat (mm. Järvenpää 1998; Granlund & Lukka 1998) ovat todenneet controllerien nousseen organisaatioissa entistä vaikutusvaltaisemmiksi, on muistettava, että suomalaisissa yrityksissä controllerilla on useimmiten eri konnotaatio kuin esimerkiksi Yhdysvalloissa (Granlund & Lukka 1997, 237). Siellä controller on yleensä johtajatasen nimike, kun taas Suomessa controllerin hierarkkinen asema vaihtelee voimakkaasti yritysten välillä (mt. 238).

Vaikka suomalainen controller ei toimisikaan yrityksessä johtajasemassa, esittävät Granlund & Lukka (1997, 246) hänen silti olevan hyvin tietoinen yrityksen markkinointi- ja tuotantotekijöistä sekä kilpailijoista. Missään tutkimuksen yrityksissä johdon laskentatoimi ei

esiintynyt Granlundin ja Lukan väittämissä asemissa. SOL Palveluissa johdon laskentatoimen rooli oli vastata pääasiallisesti vain informaation teknisestä keräämisestä ja Mehiläisessä huomio oli täysin organisaation sisäisissä asioissa, kuten businessorientoituneemman ajattelutavan nostattamisessa. Accenturessa controllerit toimivat niin aktiivisesti tiimeissä, ettei heiltä voinut odottaa kokonaisvaltaisia kilpailija-analyysijä.

Kaplanin (1995, 13) ja Järvenpään (2001, 435) mukaan johdon laskentatoimen suorittajat toimisivat edellä kuvattujen voimakkaan vuorovaikutussuhteen ja johtamisroolin lisäksi myös muutosagentin roolissa. Sen sijaan tutkimuksen koneisto-organisaation toiminta muistuttaa enemmän Friedmanin & Lynen (1997, 20) "bean counter" -kuvauksen mukaista toimintaa. Myös Mehiläisessä muutosagentti olisi liioiteltu kuvaus johdon laskentatoimesta. Muutosta tosin tapahtuu talousasioiden pioneerinä toimimisen ja taloudellisen asiantuntevuuden jakamisen kautta. Accenturessa controllerit ovat toimineet tasa-arvoisina tiimin jäseninä sekä palvelukeskuksen osina, mutta eivät muutosta aikaansaavina tekijöinä.

SOL Palvelujen menestyksekkään toiminnan taustalla saattaa olla juuri yksinkertaisen toiminnan yksiselitteisyys ja tehokkuus. Bougenin (1994, 323) mukaan yrityksen laskentafunktio voi objektiivisia ja analysoimattomia lukuja tuottamalla saada koko organisaation luottamuksen. Yksinkertaisen toiminnan kautta saatu luottamus mahdollistaa toiminnan kehittymisen, mutta ei tee johdon laskentatoimesta muutosagenttia.

Organisaatiossa toimivien johdon laskentatoimen suorittajien määrä asettaa rajoituksia ja luo mahdollisuuksia toimia eri rooleissa. Koneisto-organisaatiossa suorittajien vähäinen henkilömäärä rajoittaa aktiivisten ja

proaktiivisten roolien muodostumista. Asiantuntijaorganisaatiossa vähäinen henkilömäärä rajoittaa johdon laskentatoimen suorittajien mahdollisuuksia muuttaa organisaatiossa jo pitkään vallinnutta asennetta. Ad hoc –organisaatiossa tarvitaan runsaslukuista johdon laskentatoimen suorittajien joukkoa toiminnan hektisyyden vuoksi. Tämä mahdollistaa myös aktiivisemmissä rooleissa toimimisen.

Vaikka tässä tutkimuksessa johdon laskentatoimen onkin todettu vaihtelevan organisaation tyyppin mukaisesti, ei näitä johtopäätöksiä voida suoraan yleistää koskemaan kaikkia tietäntyyppisiä organisaatioita (Kasanen & Lukka 1993, 380-381).

6.5 Mahdollisia aiheita jatkotutkimukselle

Yritysten johdon laskentatoimen suorittajien lukumäärä, kuten esimerkiksi tässä tutkimuksessa mukana olleissa yrityksissä, on yleensä suhteellisen alhainen. Vähäisen lukumäärän vuoksi on erittäin todennäköistä, että koko yrityksen johdon laskentatoimen roolissa heijastuvat yksittäisten henkilöiden luonteenpiirteet ja henkilökohtaiset ominaisuudet (House 1988, 306). Johdon laskentatoimen roolia tarkkailtaessa olisikin siten syytä tutkia myös yksittäisten henkilöiden ammatillisten identiteettien vaikutusta rooleihin. Järvenpää (2001, 439) toteaa persoonallisuuden ja henkilökohtaisten kykyjen olevan yksi merkittävimmistä tekijöistä yksilön roolin muodostumisessa. Ammatillisen identiteetin merkitys johdon laskentatoimen suorittajien rooleihin olisi jatkossa varmasti hedelmällinen tutkimuksen aihe. Myös tutkimukset eri ammatillisten identiteettien esiintymisistä eri organisaatiotyypeissä voisi tuoda esille aivan uusia mielenkiintoisia ulottuvuuksia.

Vaikka viime vuosien aikana johdon laskentatoimen roolin muutosta on tutkittu jo paljon, on sillä saralla vielä paljon tutkittavaa. Tämä tutkimus on osoittanut, että johdon laskentatoimen roolissa on eri organisaatiotyyppien välillä hyvinkin voimakkaita eroja. Tässä tutkimuksessa roolien kehitysulottuvuus oli tarkoituksella rajattu pois. Vastaavasti, kuten tässä tutkimuksessa tutkittiin roolien nykytilannetta, kannattaisi myös eri organisaatioiden johdon laskentatoimen roolien tulevaisuuden kehityssuuntia tutkia. Tutkimusta suorittaessa kävi selvästi ilmi, että organisaatioissa oli selviä kehitysaikkeitä. Jotta johdon laskentatoimen tulevaisuuden piirteitä voitaisiin paremmin ymmärtää, olisi näitä organisaatiokohtaisia kehitysaikkeitä ja niiden syitä tutkittava enemmän.

Tutkimuksen yrityksissä näitä syitä voisivat olla esimerkiksi seuraavat: SOL Palveluissa mahdollinen, esimerkiksi yritysostosta johtuva yritysjärjestely saattaisi pakottaa yrityksen kehittämään ja aktivoimaan johdon laskentatoimea. Mehiläisessä terveydenhuoltoalan mahdollisen asteittaisen yksityistämisen kautta koveneva kilpailu pakottaisi koko toimialan seuraamaan tarkemmin toimintansa kannattavuutta ja tämä katalysoisi myös johdon laskentatoimen roolin aktivoitumista. Accenturen jatkuvasti elävä organisaatorakenne saattaisi luoda johdon laskentatoimelle tarpeen muovata toimintamallejaan. Myös yrityksen vahva linkittyminen maailmanlaajuisesti toimivaan konserniin asettaa muutospaineita.

Lähteet

- Ahrens, Thomas 1996a. Talking accounting: A Comparative Ethnography of British and German Practice. *University of Southampton, Discussion Papers in Accounting and Management Science*. 96-117.
- Ahrens, Thomas 1996b. Styles of Accountability. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.21, No.2/3. 139-173.
- Ahrens, Thomas & Dent, Jeremy F. 1998. Realizing the Richness of Field Research. *Journal of Management Accounting Research*, 1998:10.
- Atkinson, Anthony A., Banker, Rajiv D., Kaplan Robert S. and Young S. Mark 1997. *Management Accounting*, 2.painos. Prentice-Hall, Inc. New Jersey.
- Bougen, P.D. 1994. Joking apart: the serious side to the accountant stereotype. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, No.3. 319-335.
- Bromwich M. & Bhimani A. 1994. *Management Accounting: Pathways to Progress*. CIMA, London.
- Bruns, William J. & Kaplan, Robert S. 1987. *Accounting & management: field study perspective*. Harvard Business School Press. Boston.
- Burns, T. & Stalker, G.M. 1961. *The management of innovation*. 1.painos. Tavistock. London.
- Chandler, A.D. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in History of the American Industrial Enterprise*. MT Press. Cambridge.
- Cooper, R. 1996. The Changing Practises of Management Accounting. *Management Accounting (UK)*, March 1996. 26-35.
- Deardon, John 1988. *Management Accounting*, Prentice-Hall, Inc. New Jersey.
- Dominik, Geraldine F. & Louderback, Joseph G. III 1994. *Managerial Accounting*, 7.painos. South-Western Publishing Co. Cincinnati.

Drury, Colin 1996. *Management and Cost Accounting*, 4.painos. International Thompson Business Press, London.

Eisenhardt, Kathleen 1989. Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14:4. 532-550.

Foster, G. & Young, S.M. 1997. Frontiers of Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol.9, No.1. 63-78.

Fredrickson, James W. 1986. The Strategic Decision Process and Organizational Structure. *Academy of Management Review*, Vol.11, No.2. 280-297.

Friedman, Andrew L. & Lyne, Stephen R. 1997. Activity-based Techniques and the Death of the Beancounter. *The European Accounting Review*, Vol. 6, No.1. 19-44.

Friedman, Andrew L. & Lyne, Stephen R. 2001. The Beancounter Stereotype: Towards a General Model of Stereotype Generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12. 423-451.

Granlund, Markus & Lukka, Kari 1997. From Bean-counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 3/97. 203-255.

Granlund, Markus & Lukka, Kari 1998. Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context. *Management Accounting Research*, Vol. 9:2. 185-211.

Hopper, T. 1980. Role conflicts of management accountants and their position within the organization structures. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5:4. 401-411.

Hopwood, Anthony G. & Miller Peter 1994. *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge University Press, Cambridge.

House, John 1988. Power and Personality in Complex Organizations. Teoksessa Staw, Barry M. & Cummings, L.L. (toim.) *Research in Organizational Behavior*, Vol.10. 305-357.

Hunt, Raymond G. 1970. Technology and Organization. *The Academy of Management Journal*. Vol.13, No.3 235-252.

Järvenpää, Marko 1998. *Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli*. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja D-1:1998.

Järvenpää, Marko 2001. Connecting Management Accountants' Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion – A Longitude Case Evidence from the Modern Business Environment. *Liiketalouden aikakauskirja*, 4/01. 431-458.

Kaplan, Robert 1995. New Roles for Management Accountants. *Journal of Cost Management*, Fall/1995. 6-13.

Kaplan, Robert & Norton David 1996. *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press, Boston.

Kasanen, Eero & Lukka, Kari. *Generability in Business Administration*. Summary. *Liiketalouden aikakauskirja*. 1993:4. 380-381.

KMPG, 1995. *Building Global Profitability*. KMPG Management Consulting.

Langley, Ann 1989. In Search of Rationality: The Purposes behind the Use of Formal Analysis of Organisations. *Administrative Science Quarterly*. 34. 598-631.

Lawrence, P.R. & Lorsch, J. 1967. *Organization and Environment*. Harvard Business School. Boston.

Lukka, Kari 1998. Total Accounting in Action – Accountants Lost? Reflections on Sten Jönssön's Accounting for Improvement. *Accounting, Organizations, and Society*, Vol.23, No.3. 333-342.

Löning, H. 1996. Behind accounting instruments and textbooks: a comparative and interdisciplinary perspective on managers' perceptions and management practices in the UK and France. *The 19th Annual Congress of the European Accounting Association*, Bergen, 2-4 May 1996.

McKinnon, Jill 1998. Reliability and validity: Some strategies and tactics. *Accounting, Auditing and Accountability*. 1998:1. 36-38.

Mehiläinen Oy 2002, *Toimintakertomus 2001*. Helsinki.

Mintzberg, Henry 1979. *The Structuring of Organizations*. Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliff, New Jersey.

Mouritsen, Jan 1996. Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, 7. 283-303.

Nonaka, I. 1994. A dynamic theory of organizational knowledge creation. *Organization Science*. 5:1.

Otley, D.T. 1991. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. Teoksessa Emmanuel, Clive, Otley, David & Merchant Kenneth (toim.) *Readings in Accounting for Management Control*. Chapman & Hall, Norwich. 83-106.

Partanen, Vesa 1997. *Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri: Case: toimintolaskennan implementointi*, Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja D-3:1997.

Partanen, Vesa 2001. *Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen: Fields - tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksia*. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A-6:2001.

Polanyi, M. 1966. *The tacit dimension*. Routledge & Kegan, U.K.

Powell, W.W. & DiMaggio, P.J. 1991. *The New Institutionalism in Organisational Analysis*. The University of Chicago Press. Chicago.

Pugh, D.S., Hickson, D.J. & Hinings C.R. 1969. An Empirical taxonomy of structures of work organizations. *Administrative Science Quarterly*. 14. 115-128.

Riistama, Veijo & Jyrkkiö, Esa 1991. *Operatiivinen laskentatoimi*, 12.painos. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä.

Rumelt, R.P. 1974. *Strategy, Structure and economic performance*. Harvard University Press. Cambridge, MA.

Shields, M. & Young, S. 1992. Effective Long Term Cost Reduction: A Strategic Perspective. *Journal of Cost Management*. Spring 1992. 16-30.

Simon, H., Gwetzkow, H., Kozmetsky, G. & Tyndall, K. 1954. *Centralization Versus Decentralization in Organizing the Controller's Department*. The Controlship Foundation. New York.

SOL Palvelut Oy 2001. *Kesäsolisti-asiakaslehti 2/2001*. Helsinki.

SOL Palvelut Oy 2002. *Tasekirja 1.1.2001 – 31.12.2001*. Helsinki.

SOL Palvelut Oy 2002. *JOHLA - raportin sisältö*. Helsinki.

SOL Palvelut Oy 2002. *SOL - yhtiöt, perustiedot*. Helsinki.

SOL Palvelut Oy 2002. *Uusien työntekijöiden orientoitumispaketti*. Helsinki.

Toffler, A. 1970. *Future shock*. Bantam Books, USA.

Tuomela, Tero-Seppo & Partanen, Vesa 2001. In Search of Strategic Contribution and Operative Effectiveness: Developing Competencies within the Finance Function. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*. 4/01. 502-538.

Vaivio, Juhani 2000. *Accounting and Knowledge creation: The case for "provocative" management accounting*. Helsinki School of Economics and Business Administration Working Papers W-247. Helsinki.

Whitley, Richard 1999. Firms, institution and management control: the comparative analysis of coordination and control systems. *Accounting, Organizations and Society*. 24 (1999). 507-524.

Worthy, J.C. 1959. *Big Business and Free Men*. Harper & Row, USA.

Haastattelut:

SOL Palvelut Oy

Eronen, Anu. Toimitusjohtaja, SOL Palvelut Oy. Helsinki, 20.11.2002.

Jalonen, Elina. Palvelujohtaja, SOL Siivouspalvelut. Helsinki 28.11.2002.

Koski, Hannele. Sisäinen laskenta, Laskentaosasto, SOL Palvelut Oy. Helsinki, 28.11.2002.

Sirviö, Riitta. Kehitysjohtaja, SOL Palvelut Oy. Helsinki 18.12.2002.

Mehiläinen Oy

Annala, Teemu. Yrityssuunnittelujohtaja, Mehiläinen Oy. Helsinki 17.2.2003.

Jääskö, Teemu. Controller, Mehiläinen Oy. Helsinki 16.1.2003.

Kareinen, Kaisa. Palvelujohtaja, Mehiläinen Oy. Helsinki 20.2.2003.

Peltonen, Antti. Talousjohtaja, Mehiläinen Oy. Helsinki 24.1.2003.

von Zweybergk, Tuula. Yrityskuvajohtaja, Mehiläinen Oy. Helsinki 14.1.2003

Accenture Oy

Huhtala, Juhani. Project Controller, Accenture Oy. Helsinki 30.1.2003.

Pertamo, Kim. Functional Specialist, Accenture Oy. Helsinki, 22.11.2002.

Vahter, Riitta. Country Controller, Accenture Oy. Helsinki, 20.11.2002, 4.12.2002 & 22.1.2003.

Internet osoitteet:

<http://www.sol.fi>. 18.11.2002.

<http://www.mehilainen.fi>. 6.1.2003.

<http://www.medivire.fi>. 12.1.2003.

<http://www.diacor.fi>. 12.1.2003.

<http://www.accenture.fi>. 2.12.2002.

<http://www.accenture.com>. 3.12.2002.